Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze

(Art. 957 und 959 OR)

Rechtsnatur und Ermittlungsmethode

DISSERTATION

Zur Erlangung der Würde eines
Doctor rerum politicarum der Rechts- und
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

HANS R. MÜLLER

von Luzern

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1979

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548904_0005

Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze

(Art. 957 und 959 OR)

Rechtsnatur und Ermittlungsmethode

DISSERTATION

Zur Erlangung der Würde eines
Doctor rerum politicarum der Rechts- und
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

HANS R. MÜLLER

von Luzern

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1979

Die Fakultät hat diese Arbeit am 9. November 1978 auf Antrag von Prof. Dr. Christoph von Greyerz als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

INHALTSVERZEICHNIS

Literaturverzeichnis IX
Abkürzungsverzeichnis XIV
Vorwort 1

1. Teil

Einleitung

1. Stellung der Grundsätze der Buchführung im Normenkomplex der Rechnungslegung 3
1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im Handelsrecht 4
1.1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im 32. Titel des OR (Die kaufmännische Buchführung) 4
1.1.2. Geltung der Grundsätze der Buchführung für die Rechnungslegung der verschiedenen Unternehmungsformen und Branchen 5
1.2. Grundsätze der Buchführung und die Rechnungslegungsvorschriften im ZGB und in einzelnen Vertragsverhältnissen des OR 7
1.3. Verweis auf die aakG im Vorentwurf zum BG betreffend die Änderung des 26. Titels des OR (Die Aktiengesellschaft) 8
1.4. Bezug auf die Grundsätze der Buchführung im Straf- und Steuerrecht 8

2. Anwendungsbereich und Aufgaben der Grundsätze der Buchführung 11
2.1. Buchführung 12
2.1.1. Begriff der Buchführung 12
2.1.2. Zwecke der Buchführung 13
2.2. Betriebsrechnung 15
2.3. Jahresbilanz 16
2.4. Inventar 18

3. Systeme der Grundsätze der Buchführung 19
3.1. Einfache Aufzählung der empirisch ermittelten Grundsätze 20
3.2. Ermittlung der Grundsätze nach den Stufen des Informationsflusses 22
3.3. System der Grundsätze nach Leffson 23

Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze

(Art. 957 und 959 OR)

Rechtsnatur und Ermittlungsmethode

DISSERTATION

Zur Erlangung der Würde eines
Doctor rerum politicarum der Rechts- und
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

HANS R. MÜLLER

von Luzern

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1979

Die Fakultät hat diese Arbeit am 9. November 1978 auf Antrag von Prof. Dr. Christoph von Greyerz als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

INHALTSVERZEICHNIS

Literaturverzeichnis IX
Abkürzungsverzeichnis XIV
Vorwort 1

1. Teil

Einleitung

1. Stellung der Grundsätze der Buchführung im Normenkomplex der Rechnungslegung 3
   1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im Handelsrecht 4
      1.1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im 32. Titel des OR (Die kaufmännische Buchführung) 4
      1.1.2. Geltung der Grundsätze der Buchführung für die Rechnungslegung der verschiedenen Unternehmungsformen und Branchen 5
   1.2. Grundsätze der Buchführung und die Rechnungslegungsvorschriften im ZGB und in einzelnen Vertragsverhältnissen des OR 7
   1.3. Verweis auf die aakG im Vorentwurf zum BG betreffend die Änderung des 26. Titels des OR (Die Aktiengesellschaft) 8
   1.4. Bezug auf die Grundsätze der Buchführung im Straf- und Steuerrecht 8

2. Anwendungsbereich und Aufgaben der Grundsätze der Buchführung 11
   2.1. Buchführung 12
      2.1.1. Begriff der Buchführung 12
      2.1.2. Zwecke der Buchführung 13
   2.2. Betriebsrechnung 15
   2.3. Jahresbilanz 16
   2.4. Inventar 18

3. Systeme der Grundsätze der Buchführung 19
   3.1. Einfache Aufzählung der empirisch ermittelten Grundsätze 20
   3.2. Ermittlung der Grundsätze nach den Stufen des Informationsflusses 22
   3.3. System der Grundsätze nach Leffson 23

3.4. System der Grundsätze nach Käfer 25
3.5. System der Grundsätze in den USA 27

2. Teil

Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung"

4. Auslegungsvoraussetzungen und gesetzlicher Wortlaut 29
4.1. Möglichkeit und Notwendigkeit der Auslegung 29
4.2. Auslegungsmethode 30
4.3. Auslegungseinschränkung 31
4.4. Gesetzlicher Wortlaut 32
4.4.1. Gesetzlicher Wortlaut des Verweises auf die Ordnungsmässigkeit der Buchführung (Art. 957, 728 OR und Art. 325, 166 StrGB) 33
4.4.2. Gesetzlicher Wortlaut des Verweises auf die aakG und die Bilanzgrundsätze (Art. 959, 322a OR) 35

5. Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" 36
5.1. Semantische Analyse 37
5.1.1. Semantische Analyse des Begriffs "ordnungsmässige Buchführung" 37
5.1.2. Semantische Analyse der Begriffe "aakG" und "Bilanzwahrheit und -klarheit" 39
5.2. Systematische Analyse 42
5.2.1. Beitrag zur Sinnermittlung der Grundsätze der Buchführung 42
5.2.2. Beitrag der systematischen Analyse zur Benennung der Grundsätze 42
5.3. Teleologische Analyse 43
5.3.1. Interessenlage im Bereich der Buchführung 44
5.3.2. Interessenschutz des Buchführungsrechts 45
5.3.3. Interessenlage und Grundsätze der Buchführung 51
5.3.4. Konsequenzen für die Ermittlung und Schaffung von Grundsätzen 51
5.4. Realistische Analyse 52
5.4.1. Kaufmännische Praxis und Grundsätze der Buchführung 52
5.4.2. Handelsbilanz 53
5.4.3. Unternehmungsbilanz 54
5.4.4. Gemeinsamkeiten der Unternehmungs- und Handelsbilanz 55

5.4.5. Kaufmännische Praxis und Grundsätze für die laufende Buchführung 56
5.5. Historische Analyse 56
5.5.1. Historische Analyse des Begriffs "ordnungsmässige Führung von Geschäftsbüchern" 56
5.5.2. Historische Analyse der Begriffe "aakG" und "Bilanzwahrheit und -klarheit" 58

6. Beizug der Hilfsmittel der Auslegung 62
6.1. Rechtsvergleichung mit den Grundsätzen der Buchführung nach deutschem Recht 62
6.2. Grundsätze der Buchführung und die Revision des Aktienrechts 64
6.2.1. Allgemeines 64
6.2.2. Grundsätze der Buchführung in den Revisionsvorschlägen 66
6.3. Beitrag der Betriebswirtschaftslehre zur Klärung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" 67
6.3.1. Allgemeines 67
6.3.2. Ansichten zu den Zwecken der Handelsbilanz 68
6.3.3. Neue Forschungsansätze zur Gewinnung von Grundsätzen der Buchführung 70
6.4. Schlussfolgerungen zur Auslegung 71
6.4.1. Sinn der Grundsätze der Buchführung 72
6.4.2. Widersprüche der Auslegung 72
6.4.3. Wege zur Bestimmung des Inhaltes der Grundsätze 73
6.4.4. Neue Benennung der Grundsätze von Art. 957 und 959 OR 74

3. Teil

Rechtsnatur der aakG

7. Einordnung der aakG im Rechtsquellenbereich 76
7.1. Rangordnung der formellen Rechtsquellen 76
7.2. AakG als Gesetzesnormen 77
7.3. AakG als Gewohnheitsrecht 79
7.4. AakG im Bereich der richterlichen Rechtsfindung 81
7.4.1. AakG und der Verweis auf Übung und Ortsgebrauch (Art. 5 Abs. 2 ZGB) 82
7.4.2. Verweis auf aakG als Generalklausel oder unbestimmter Rechtsbegriff 82

8. Einordnung der Buchführungsregeln in die Vorformen des Rechts 84
8.1. Buchführungsregeln des Handelsbrauchs 85
8.2. Buchführungsregeln aus der Natur der Sache 86
8.3. Buchführungsregeln der Verkehrsanschauung 87

9. Öffentlichrechtliche Färbung der aakG 88
9.1. Öffentliches Recht und kaufmännisches Buchführungsrecht 88
9.2. Öffentliches Recht und aakG 90
9.3. Entstehung öffentlichrechtlich gefärbter aakG durch Gewohnheitsrecht und Lückenfüllung 90
9.3.1. Entstehung durch Gewohnheitsrecht 90
9.3.2. Entstehung durch Lückenfüllung 91
9.4. Zusammenfassung zur Untersuchung der Rechtsnatur der aakG 92

4. Teil

Ermittlungsmethode für die aakG

10. Ermittlung von gewohnheitsrechtlichen aakG. 93
10.1. Bedeutung des Gewohnheitsrechts für die aakG 93
10.2. Nachweis der Nichtexistenz von Gewohnheitsrecht 94
10.3. Nachweis der Existenz von Gewohnheitsrecht 95
10.3.1. Praxis des Bundesgerichts bei der Feststellung von Gewohnheitsrecht 95
10.3.2. Notwendige Merkmale gewohnheitsrechtlicher aakG 96
10.3.3. Erfassung der notwendigen Merkmale gewohnheitsrechtlicher aakG 97
10.3.4. Gesamtbeurteilung 98

11. Ermittlung von aakG im Lückenbereich 99
11.1. Rechtsfindung nach Art. 1 Abs. 2 ZGB (gesetzgeberische Methode der Rechtsfindung 99
11.2. Ermittlung der aakG nach der gesetzgeberischen Methode der Rechtsfindung 101
11.2.1. Ermittlung der Interessen und der Informationswünsche 101
11.2.2. Wertung der Interessen 102
11.2.3. Teleologische Ableitung der aakG unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit 104
11.3. Bedeutung der Lehre und Überlieferung bei der Ermittlung der aakG 105

12. Zusammenfassung 106

LITERATURVERZEICHNIS

ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl. Stuttgart 1968.

VON ARX A., Das Buchdelikt, Diss. Zürich 1942.

BAETGE J., Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976 S. 13 ff.

BEAVER W.H., What should be the FASB's Objecitves, in: JoA August 1973 S. 49 ff.

BEELER G., Schweizerisches Buchführungs- und Bilanzrecht, Zürich 1956 (zit. Buchführungsrecht).

BEELER G., Zum Begriff der ordnungsmässigen Buchführung, in: SJZ 1944 S. 353 ff.

BEGUELIN M., Das Gewohnheitsrecht in der Praxis des Bundesgerichts, Diss. Bern 1968.

BIEDERMANN H., Der Begriff "Betriebsrechnung" im neuen OR, in: Schweizerische Zeitschrift für kaufmännisches Bildungswesen 1938 S. 89.

BLUMER/GRAF, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 6. Aufl. Zürich 1977.

BOSSARD E., Bilanzklarheit, Bilanzwahrheit und Publizität nach schweizerischem Aktienrecht, in: Die Fragwürdigkeit der Informationspolitik schweiz. Unternehmungen, Betriebswirtschaftliche Beilage der NZZ, 28. Mai 1964 Nr. 2306/7.

BOSSARD E., Die Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung im Wandel des Buchführungsrechts, in: Abschlussprüfung und Unternehmungsberatung, Festschrift zum 50jährigen Bestehen der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1975 S. 85 ff.

BOURQUIN G.CH., Le principe de sincérité du bilan, Thèse Genève 1976.

BRUNNER A.C., Die Möglichkeiten zur Verschleierung der Bilanzklarheit, in: Die Fragwürdigkeit der Informationspolitik schweiz. Unternehmungen, Betriebswirtschaftliche Beilage der NZZ, 28. Mai 1964 Nr. 2306/7.

BRUNNER J.P., Die Publizität der schweiz. Aktiengesellschaft insbesondere das Postulat der Bilanzklarheit, Diss. Zürich 1973.

BRUNNMEIER A.J., Laufende Buchführung und Buchführungstätigkeit nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung, in: DB 1077 Beilage 12.

BRUPPACHER M., Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften, Diss. Zürich 1973.

DIETERLE R., Die Revision des Aktienrechts und die stillen Reserven, in: ASA Juli/August/September 1977 S. 49 ff.

DOBER W., Publizität und Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit, in: SAG 1965 S. 161 ff.

MOXTER A., Die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF 1966 S. 28 ff.

MOXTER A., Der Einfluss von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln/Opladen 1962 (zit. Publizitätsvorschriften).

MUHEIM A., Die Publizitätspflichten der Aktiengesellschaften und Banken im allgemeinen, Diss. Bern 1940.

MÜLLER B., Die Verkehrssitte, insbesondere im Schweizerischen Recht, mit Berücksichtigung der Zürcher Effektenbörse, Diss. Bern 1944.

NOLL P., Gesetzgebungslehre, Hamburg 1973.

OEHRY W., Das finanzielle Rechnungswesen in den USA, Diss. Zürich 1975.

OVERSTOLZ CH., Die rechtliche Bedeutung der Verkehrssitte, Diss. Basel 1960.

SCHINDLER R., Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG, Diss. Bern 1967.

SCHMID R.M., Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958.

SCHMIDLIN L., Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Zürich/St. Gallen 1956.

SCHNEIDER D., Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, in: ZfbF 1968 S. 1 ff.

SCHNEIDER D., Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF 1963 S. 457 ff.

SCHNEIDER D., Renaissance der Bilanztheorie, in: ZfbF 1973 S. 29 ff.

SPANNHORST B., Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung, Diss. Münster 1974.

STAEHELIN M.(sen.), Buchführung und Bilanz, Sonderabdruck aus: Sieben Vorträge über das neue Obligationenrecht veranstaltet von der Basler Handelskammer, Basel 1937.

STIEGER E., Buchführungsdelikte, Diss. Zürich 1975.

THORMANN/VON OVERBECK, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kommentar, Bd. 2 Zürich 1941.

TRUMPLER H., Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950.

TSCHOPP/VON GREYERZ, Zwischenbericht des Präsidenten und des Sekretärs der Arbeitsgruppe für die Überprüfung des Aktienrechts zum Vorschlag für eine Teilrevision des Aktienrechts, Lausanne/Bern 1972 (zit. Zwischenbericht).

VIEWEG R., Buchführung, Buchhaltungsorganisation III, Die Ordnungsmässigkeit einer Buchführung, 2. Aufl. Hamburg/Wien/Zürich 1975.

WEISS G., Zum schweizerischen Aktienrecht, Bern 1968.

WÖHE G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, 3. Aufl. München 1973.

ZIMMERMANN H., Buchführung, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Geschäftsbericht im revidierten OR, Referat vor dem Schweizerischen Juristenverein 1926, in: ZSR 1926 S. 1a ff.

Zitierweise

1. Die in diesem Verzeichnis aufgeführten Werke werden in den Anmerkungen lediglich mit dem Verfassernamen, bei mehreren Werken desselben Autors ergänzt durch das im Literaturverzeichnis angeführte Kennwort, sowie der Seite, auf welcher sich das Zitat befindet, zititert.
2. Die grossen Kommentare zum ZGB und OR werden, soweit sie nicht die Art. 957 und 959 OR betreffen, im Literaturverzeichnis nicht aufgeführt. Sie werden nur mit dem Verfassernamen, der Artikelnummer und der Note zitiert (Beispiel: Bürgi, Art. 662, 663 N 17 ff. bedeutet: BÜRGI W., Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, V. Band, Das Obligationenrecht, 5. Teil Die Aktiengesellschaft (Art. 660–697), Zürich 1957, Art. 662, 663 N 17 ff.).
3. Zeitschriften werden hier im Literaturverzeichnis nur gekürzt zitiert. Ihr voller Titel ist im Abkürzungsverzeichnis aufgeführt. In den Anmerkungen werden Zeitschriftenaufsätze mit dem Verfassernamen, dem gekürzten Titel, dem Erscheinungsjahr und der Seitenzahl zitiert (Beispiel: Schneider ZfhF 1963 S. 457 bedeutet: SCHNEIDER D., Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1963, S. 457).

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aakG	allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Deutsches Aktiengesetz von 1937/6. September 1965 (mit Änderungen)
aOR	altes Obligationenrecht von 1881
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Bern 1932/33 ff.)
BB	Bundesbeschluss
BBl	Bundesblatt
Berner Kommentar	Kommentar zum schweizerischen Privatrecht (begründet von Prof. Dr. Max Gmür, fortgesetzt von Dr. H. Becker, hrsg. von Prof. Dr. A. Meier-Hayoz; Verlag Stämpfli & Cie AG, Bern)
BetrBer	Der Betriebs-Berater (Heidelberg 1946 ff.)
BetrFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Essen 1948 ff.)
BG	Bundesgesetz
BGE	Bundesgerichtsentscheid
Botsch	Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung
BRB	Bundesratsbeschluss
BuV	Büro und Verkauf (Zürich 1931 ff.)
BV	Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (mit Änderungen)
BVerfGE	Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichtes
CComfr	Code de commerce français de 1807/22 juillet 1953
CO	Code des Obligations/Codice delle obbligazioni
CP	Code pénale/Codice penale
DB	Der Betrieb (Düsseldorf 1948 ff.)
DHGB (HGB)	Deutsches Handelsgesetzbuch von 1897/2. August 1965 (mit Änderungen)
DU	Die Unternehmung (Bern 1947 ff.)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
EStG	Deutsches Einkommensteuergesetz vom 10. Dezember 1965 (mit Änderungen)
GenG	Deutsches Genossenschaftsgesetz von 1898/29. Juli 1976
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Deutsches Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung von 1898/24. März 1976
GoB	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung
GWL	Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, 9. Aufl. Wiesbaden 1976

HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1974
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970
HWS	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart/Tübingen/Göttingen 1956
JoA	Journal of Accountancy (New York 1905 ff.)
KO	Deutsche Konkursordnung von 1877 (mit Änderungen)
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OeHGB	Österreichisches Handelsgesetzbuch von 1897/24. Dezember 1938 (mit Änderungen)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht von 1911/18. Dezember 1936 (mit Änderungen)
Prot ExK	Protokoll der Expertenkommission
ProtK NR	Protokoll der Kommission des Nationalrats
ProtK SR	Protokoll der Kommission des Ständerats
S.A.	Société Anonyme
SAG	Die Schweizerische Aktiengesellschaft (Zürich 1928 ff.)
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung (Zürich 1904 ff.)
StenBull NR	Amtliches Stenographisches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat
StenBull SR	Amtliches Stenographisches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat
STreuh	Der Schweizer Treuhänder (früher Bull VSB, Zürich 1926 ff.)
StrGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (mit Änderungen)
V	Verordnung
VV	Vollziehungsverordnung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Düsseldorf 1947 ff.)
WStB	BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (mit Änderungen)
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins (Bern 1865 ff.)
ZfbF, ZfhF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (früher handelswiss. Forschung, n.F. Köln 1949 ff.)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (mit Änderungen)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Basel 1852; n.F. Basel 1882 ff.)
Zürcher Kommentar	Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch; diverse Herausgeber (Schulthess-Polygraphischer Verlag AG Zürich)

VORWORT

Der Ausdruck "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" (aakG) ist ein zentraler Begriff im schweizerischen Recht der kaufmännischen Buchführung. Das in Buchführungssachen sehr knapp und oberflächlich gehaltene Obligationenrecht verweist zur Lösung gesetzlich nicht geregelter Buchführungsfragen auf diesen Begriff.

Wie dieser Begriff zu interpretieren ist und welche Rechtsnatur den einzelnen allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen zukommt, ist in der doch recht umfangreichen schweizerischen Literatur über das Buchführungsrecht nur beiläufig untersucht worden. Dies zu Unrecht, denn die Erkenntnis des Sinnes dieses Begriffs und der Rechtsnatur der Grundsätze zeigt den Weg, wie rechtlich verbindliche Grundsätze zur Lösung gesetzlich nicht geregelter Buchführungsfragen zu ermitteln sind.

Die vorliegende Arbeit versucht, sich mit dieser vernachlässigten Fragestellung auseinanderzusetzen und einen Lösungsbeitrag zum Problem der Ermittlungsmethode der Grundsätze der Buchführung zu leisten. Der Verfasser verfolgt dabei nicht das sicherlich vermessene Ziel, eine Monographie der rechtlich verbindlichen Grundsätze zu schreiben oder eine Patentmethode zur Ermittlung dieser Grundsätze zu entwerfen. Er will vielmehr das Problem von einer bisher in der Schweiz nicht beachteten Seite zur Diskussion stellen, um damit einen Ausgangspunkt für einen neuen Lösungsweg zur Gewinnung der Grundsätze aufzuzeigen.

An dieser Stelle möchte der Verfasser allen danken, die zum Entstehen der Arbeit wesentlich beigetragen haben. In erster Linie Herrn Prof. Dr. Christoph von Greyerz für die Förderung dieser Dissertation und Herrn lic. rer. pol. Peter Gurtner für die vielen kritischen Bemerkungen, die für den Verfasser äusserst wertvoll waren.

1. TEIL

Einleitung

Vorgängig der Untersuchung des Sinngehaltes des Begriffs "aakG" (2. Teil), der Feststellung der Rechtsnatur der Grundsätze (3. Teil) und der Schlussfolgerungen bezüglich ihrer Ermittlungsmethode (4. Teil) ist eine allgemeine Einführung in ihren Problembereich notwendig (1. Teil).

Es soll erstens aufgezeigt werden, wie diese Grundsätze in den gesamten Normenkomplex der Rechnungslegung eingebaut sind, in welchem Bereich sie mit was für Aufgaben zur Anwendung kommen und welche Vorstellungen über sie bestehen.

1. Stellung der Grundsätze der Buchführung im Normenkomplex der Rechnungslegung

Das Obligationenrecht verweist mehrere Male ausdrücklich auf die Grundsätze der Buchführung und fordert deren Beachtung. Es nennt dabei verschiedene Begriffe, nämlich "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" (aakG), "Bilanzgrundsätze" und "ordnungsmässiges Führen der Bücher"; in der Literatur auch als "Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" (GoB) benannt. Wie diese Begriffe zueinander stehen, wird durch ihre Auslegung (2. Teil) untersucht werden müssen. Vorerst wird von den Grundsätzen der Buchführung gesprochen, wenn von diesen Begriffen gemeinsam die Rede ist.

1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im Handelsrecht

1.1.1. Verweis auf die Grundsätze der Buchführung im 32. Titel des OR (Die kaufmännische Buchführung)

Art. 959 OR gebietet:

> "Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach *allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen* vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten".

und Art. 957 OR lautet:

> "Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen *Bücher ordnungsmässig zu führen*, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse, sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen".

Die Begriffe "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" (aakG) und "ordnungsmässiges Führen der Geschäftsbücher" werden im Gesetz selber nicht näher umschrieben. Unter "Ordnungsmässigkeit" der Buchführung wird allgemein verstanden, "dass die laufenden Bücher nach den gesetzlichen Vorschriften und nach vernünftigen geschäftlichen Grundsätzen geführt werden"[1] müssen. Es wird mit andern Worten auf die "Grundsätze ordentlicher kaufmännischer Buchführung"[2] oder die "Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung"[3] (GoB) abgestellt.

Die Art. 957 und 959 OR, welche die Befolgung der Grundsätze der Buchführung zur Pflicht erheben, nennen nur den Tatbestand, aber keine Rechtsfolgen. Auch ausserhalb des Titels über die kaufmännische Buchführung sind im Handelsrecht keine besonderen privatrechtlichen Sanktionsbestimmungen für die Nichtbeachtung der Grundsätze der Buchführung zu finden[4]. In Schadenfällen verbleiben somit zur Durch-

1 His, Art. 957 N 53; vgl. Beeler, Buchführungsrecht S. 10 ff.; Helbling, STreuh 1969 S. 101 ff. und BuV 1969 S. 46 f.

2 Küng, S. 39.

3 Guggisberg, STreuh 1969 S. 270 ff. und STreuh 1974 S. 127 ff. Käfer spricht auch von Regeln ordnungsmässiger Buchführung (N 6.37).

4 Einzig in Art. 728 und 729 OR kann der Ansatz einer Sanktion gesehen werden. Die Kontrollstelle kann bei der Aktiengesellschaft in ihrem Bericht einen Vorbehalt hinsichtlich der ordnungsmässigen Führung der Bücher anbringen oder die Rückweisung der Jahresrechnung beantragen. Vgl. zu diesem Vorbehalt von

setzung von Ansprüchen nur die allgemeinen Rechtsgrundsätze über die Verantwortlichkeit und die Schadenersatzpflicht[5]. Beweispflichtig für den Schaden ist dabei der Geschädigte[6]. Die strafrechtlichen Sanktionsbestimmungen werden in Art. 964 vorbehalten[7].

1.1.2. Geltung der Grundsätze der Buchführung für die Rechnungslegung der verschiedenen Unternehmungsformen und Branchen

Weil das Gebot zur Befolgung der Grundsätze der Buchführung im 32. Titel des OR über die kaufmännische Buchführung aufgeführt ist, erstreckt sich dessen Wirkung auf die Buchführung aller Firmen, die zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind[8]. Denn die allgemeinen Buchführungsvorschriften dieses Titels des OR gelten grundsätzlich für alle buchführungspflichtigen Unternehmungen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform[9].

Für bestimmte Unternehmungsformen gelten jedoch über diese allgemeinen Bestimmungen hinaus noch spezielle obligationenrechtliche Buchführungs- und Bilanzvorschriften. So für die Kollektivgesellschaft (Art. 558, 587), die Kommanditgesellschaft (Art. 611), die Aktiengesellschaft (Art. 662–670, 696–698, 704, 722 f., 728 f.)[10], die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764), die GmbH (Art. 805) und die Genossenschaft (Art. 856–858, 860 f., 902, 907 f.)[11]. Auch für verschie-

Greyerz, "Mit oder ohne Vorbehalt", in: Abschlussprüfung und Unternehmungsberatung, Festschrift zum 50jährigen Bestehen der Schweiz. Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1975, S. 260 ff.

5 Einige Bedeutung kann auch Art. 20 OR (Nichtigkeit) für Beschlüsse über die Annahme von vorschriftswidrigen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, und damit für diese selbst, haben. Allerdings wird hier nur die schwächere Sanktion, die Anfechtbarkeit, als anwendbar betrachtet (Käfer, N 6.75 ff).

6 His, Art. 957 N 64.

7 Vgl. Ziff. 1.4.

8 Die Verpflichtung zur Führung von Geschäftsbüchern wird aus dem Gebot zur Handelsregistereintragung abgeleitet (Art. 934 und 957 OR und Art. 52 ff. H. RegV). Vgl. Guhl/Merz/Kummer, S. 734 f. und 749; Käfer, Art. 957 N 25 ff.

9 Beeler, Buchführungsrecht S. 39.

10 Auch Art. 728 OR spricht von den ordnungsmässig zu führenden Büchern.

11 His, Vorbemerkungen zu Art. 957 ff. S. 365; Käfer, N 5.8 ff.

dene Branchen gelten Sondervorschriften[12]. Ferner ist durch Art. 5 der Schluss- und Übergangsbestimmungen des Obligationenrechts der Bundesrat ermächtigt, den Bilanzpflichtigen bei ausserordentlichen wirtschaftlichen Verhältnissen Abweichungen von den gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften zu gestatten[13].

Des weitern werden in der Bundesgesetzgebung, vor allem im Bereich der Sozial- und Konjunkturpolitik, spezielle Buchführungs- und Bilanzbestimmungen für besondere Verhältnisse aufgestellt[14].

Das Verhältnis der allgemeinen Buchführungsvorschriften – eingeschlossen die Grundsätze der Buchführung – zu den besonderen Normen des Obligationenrechts für die verschiedenen Unternehmungsformen, den Spezialgesetzen für bestimmte Branchen und den besonderen Bundesgesetzen und Verordnungen mit Buchführungs- und Bilanzierungsnormen ist bestimmt durch die Regel, dass der besondere Rechtssatz dem allgemeinen Rechtssatz vorgeht[15].

12 Sie finden sich in folgenden Gesetzen und Verordnungen: Eisenbahngesetz vom 20. Dezember 1957, Art. 63; Trolleybusgesetz vom 29. März 1950, Art. 4; V über das Rechnungswesen der Eisenbahnen vom 19. Dezember 1958; BG über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934, Art. 6; V zum BG über die Banken und Sparkassen vom 17. Mai 1972, Art. 23 ff. und Anhang II; BG über die Anlagefonds vom 1. Juli 1966, Art. 15; VV zum BG über die Anlagefonds vom 20. Januar 1967, Art. 4, 9, 14 ff.; V über die ausländischen Anlagefonds vom 13. Januar 1971; BG betreffend die Beaufsichtigung von Privatunternehmungen im Gebiete des Versicherungswesens vom 25. Juni 1885, Art. 6; V über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmungen vom 11. September 1931; BRB über die Bewertung der Wertpapiere in den Bilanzen der inländischen Lebensversicherungseinrichtungen vom 17. Dezember 1973. Erwähnt seien noch die Buchhaltungsvorschriften zur Gewerbebeaufsichtigung, die Buchführungsvorschriften der Sozialversicherungseinrichtungen und die kant. Buchführungsvorschriften. Vgl. Käfer, N 5.26 ff.

13 Vgl. Käfer, N 5.12.

14 Vgl. dazu Käfer, N 5.13.

15 His, Art. 957 N 2; Staehelin (sen), S. 69 f.; Bürgi, Art. 662, 663 N 14 ff.

1.2. Grundsätze der Buchführung und die Rechnungslegungsvorschriften im ZGB und in einzelnen Vertragsverhältnissen des OR

Ausserhalb des 32. Titels über die kaufmännische Buchführung und der Titel 24 bis 29 über die Handelsgesellschaften und Genossenschaften finden sich im OR und im ZGB weitere die Informations- und Abrechnungspflicht betreffende Bestimmungen[16]. Es handelt sich meist um Rechenschaftspflichten von Geschäftsführern und um Rechte der Beteiligten zur Einsichtnahme ohne direkten Bezug auf die kaufmännische Buchführung.

Nur in den Fällen der eintragungspflichtigen Vereine (Art. 61 Abs. 2 ZGB)[17], Stiftungen (Art. 52 und 81 Abs. 2 ZGB) und der Gewinnbeteiligung des Arbeitnehmers (Art. 322a OR) besteht eine eindeutige Bezugnahme auf die kaufmännische Buchführung und die Grundsätze der Buchführung.

In Art. 322a OR verweist das Gesetz sogar ausdrücklich auf die aakG. Es bestimmt, dass zur Berechnung eines vereinbarten Arbeitnehmeranteils am Geschäftsergebnis dasjenige Ergebnis des Geschäftsjahres massgebend ist, das nach den gesetzlichen Vorschriften und den aakG festzustellen ist. Durch diesen zweiten Verweis wird der Anwendungsbereich der aakG nicht grundsätzlich weitergefasst[18]. Hingegen wird der Kreis der Personen, deren Interesse bei der Ermittlung der aakG eine

16 So im Auftrags-, Arbeits- und Pachtvertragsrecht, im Personen- (Buchführung bei Verein und Stiftung), Familien- (Inventar über das eingebrachte Eigengut der Ehegatten, Inventar über das Kindsvermögen nach Auflösung der Ehe, Inventar über Vermögen der Bevormundeten, Rechnungsführung des Vormundes), Erb- (Inventar bei Nacherbeneinsetzung, Inventar zur Sicherung des Erbganges, öffentliches Inventar) und Sachenrecht (Inventar mit öffentlicher Beurkundung über die Gegenstände einer Nutzniessung) (Käfer, N 5.3 ff.;Gautschi, Gutachten S. 90 ff.).

17 Käfer sieht auch für den nichteintragungspflichtigen Verein eine gewisse gesetzliche Buchführungspflicht für den Vorstand (Art. 69, 71 ZGB), der nach Auftragsrecht über Einnahmen, Ausgaben und Vermögensstand Auskunft zu geben und sorgfältig Rechnung abzulegen hat, wobei hierzu die Vorschriften über ordnungsmässige Führung und Aufstellung wahrer Rechnungen nach anerkannten Grundsätzen (Art. 957 und 959 OR) analoge Anwendung finden sollen (Art. 957 N 100). Gl.M. bezüglich der Anwendung dieser Grundsätze auf die Rechenschaft im Auftragsrecht (Art. 400 OR) Gautschi, Art. 400 N 23, 25 und 27.

18 Denn erstens muss das Ergebnis des Geschäftsjahres bereits nach diesen Grundsätzen ermittelt werden, und zweitens werden die für die übrigen Formen der

wesentliche Rolle spielen, auf die gewinnbeteiligten Arbeitnehmer ausgeweitet.

1.3. Verweis auf die aakG im Vorentwurf zum BG betreffend die Änderung des 26. Titels des OR (Die Aktiengesellschaft)

Schon im Bericht und in den Revisionsvorschlägen zum Aktienrecht von Gautschi finden die aakG starke Beachtung[19]. Gautschi interpretiert sie auf eine für die schweizerische Rechtsliteratur neuartige Weise[20] und schafft ihnen in seinem Revisionsvorschlag zu Art. 662 OR einen neuen Namen (anerkannte Regeln der Wirtschaftswissenschaften und Grundsätze einer getreuen und sorgfältigen Rechenschaftsablegung)[21].

Im Vorentwurf zum neuen Aktienrecht[22] wird jedoch wieder der alte Name – dafür gleich zweimal – aufgeführt. In Art. 662 wird gefordert, dass die Jahresrechnung nach aakG vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen ist. Art. 663a spricht sodann von der nach aakG erstellten konsolidierten Jahresrechnung, bei deren Vorliegen es der Gesellschaft erlaubt ist, ihre Gewinn- und Verlustrechnung zu kürzen.

1.4. Bezug auf die Grundsätze der Buchführung im Straf- und Steuerrecht

In zahlreichen eidg. und kant. Gesetzen – insbesondere Steuergesetzen – sind strafrechtliche Bestimmungen betreffend die Buchführung enthalten[23].

Gewinnbeteiligung notwendigen Berechnungen in der Regel nicht über die Ergebnisberechnung hinausgehen (vgl. Botsch über die Revision des 10. Titels des OR, in: BBl 1967 II S. 316 ff.).

19 Gautschi, Gutachten S. 320 ff. und 486.

20 Näheres dazu in Ziff. 6.2.

21 Gautschi, Gutachten S. 486.

22 Entwurf zum BG betreffend die Änderung des 26. Titels des OR (Die Aktiengesellschaft) von 1975.

23 Art. 335 StrGB behält den Kantonen einen grossen Teil des Übertretungsstrafrechts vor, insbesondere zum Schutze des kant. Steuerrechts. Vgl. Käfer, N 5.40.

Es sind grundsätzlich zwei Gruppen von Buchführungsdelikten zu unterscheiden[24]:

1. Buchführung als Gegenstand von deliktischen Handlungen (Verletzung von gesetzlichen Buchführungsvorschriften) und
2. Buchführung als Mittel zu deliktischen Handlungen (die auf gesetzwidrige Art errichtete Buchführung wird als Mittel für weitere deliktische Angriffe verwendet).

Die aakG sind im StrGB nicht ausdrücklich angesprochen, hingegen die Pflicht zur ordnungsmässigen Buchführung. Diese Pflicht umfasst nach Art. 166 und 325 StrGB[25] aber nicht nur das ordnungsmässige Führen der Buchhaltung (i.S. der laufenden Buchführung), sondern auch das ordnungsmässige Führen von Inventar, Bilanz und Betriebsrechnung, sowie die Befolgung der Grundsätze der Bilanzwahr- und Bilanzklarheit oder allgemein der aakG gemäss Art. 959 OR[26]. Die Verletzung dieser Pflicht ist trotz fehlender Umschreibung des Begriffs der "ordnungsmässigen Führung" unter Strafe gestellt[27]. Einer diesbezüglichen Bestrafung würde der Grundsatz "nulla poene sine lege" wegen dessen weitgehenden Auslegung kaum entgegen stehen[28].

Die Grundsätze der Buchführung können weiter bei den Tatbeständen der Urkundenfälschung (Art. 251 StrGB), der Erschleichung eines gerichtlichen Nachlassvertrages (Art. 170 StrGB) und des Betruges (Art. 148 StrGB) eine Rolle spielen[29]. Allerdings ist nicht die Missachtung der Grundsätze der Buchführung an sich, sondern die Fälschung der Urkunde mit der Absicht der Vermögensschädigung oder der unrechtmässigen Vorteilsverschaffung, resp. der Bereicherung, unter Strafe gestellt[30].

24 Stieger, S. 5.

25 Art. 325 ist Grundtatbestand, Art. 166 ist qualifizierter Tatbestand (von Arx, S. 94 ff.). Vgl. auch Thormann/von Overbeck, Art. 325 N 1 ff.

26 von Arx, S. 78 ff. und 86 ff.; Stieger, S. 59 ff. und 87 f.; His, Art. 964 N 7 ff.

27 Stieger, S. 17 und 201 f.

28 Vgl. Germann, Strafgesetzbuch, Art. 1 S. 2; Waiblinger, Die Bedeutung des Grundsatzes "nullum crimen sine lege" für die Anwendung und Fortentwicklung des schweizerischen Strafrechts, in: Rechtsquellenprobleme im schweiz. Recht, Festgabe der Universität Bern für den schweiz. Juristenverein, ZBJV 91bis (1955) S. 212 ff., insbesondere S. 231 ff.

29 Zusätzlich von Bedeutung sind die Art. 159, 165, 254, 152, 163 f., 253 StrGB, vgl. dazu Stieger, S. 92 resp. 93 f., 121 ff., 144 ff., 155 ff., 172 ff.

30 Bezweckt der Täter mit der Fälschung der Bücher einen Vermögensvorteil und tritt ein Schaden ein, so liegt Betrug vor. Der obige Sachverhalt liesse sich auch

Grosse Bedeutung kommt der Buchführung und der Bilanzierung im Steuerrecht zu, setzt doch die Besteuerung des Unternehmensgewinnes und des Unternehmensvermögens eine auf Bilanz und Erfolgsrechnung beruhende Einschätzung voraus. Auch die Erfassung anderer Steuerobjekte, z.B. bestimmter Umsätze, bedingt eine korrekte Rechnungsführung[31]. Nur eine ordnungsmässige Buchhaltung kann Grundlage der Veranlagung sein, sie schafft die Vermutung materieller Richtigkeit, sie ist Beweismittel[32].

Der Gewinn, der aus der handelsrechtskonformen Jahresrechnung hervorgeht, dient als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. An ihm werden i.d.R. noch steuerliche Korrekturen vorgenommen[33]. Eine im Einklang mit dem Obligationen-, aber nicht mit dem Steuerrecht aufgestellte Bilanz kann den Tatbestand des Steuerbbetruges nicht erfüllen[34].

Ist die Buchhaltung steuerlich ungenügend, so wird sie berichtigt, oder es folgt – falls die Berichtigung nicht leicht vorzunehmen ist – die Ermessenseinschätzung[35]. Werden zur Hinterziehung von Steuern gefälschte Bücher, Bilanzen und Erfolgsrechnungen vorgelegt, so ist der Tatbestand des Steuerbetruges erfüllt, der mit Gefängnis oder mit Busse bestraft wird[36].

im Tatbestand des Art. 251 unterbringen, doch liegt der Betrugstatbestand dem Charakter dieses Vergehens näher. Bezweckt der Täter aber einen nicht geldwerten Vorteil, d.h. handelt es sich nicht um ein Vermögensdelikt, so ist der Tatbestand von Art. 251 erfüllt (von Arx, S. 106 f.).
Soll die gefälschte Urkunde jedoch allein steuerlichen Manipulationen dienen, so hat gemäss Art. 335 StrGB das kant. Steuerstrafrecht Vorrang.

31 Vgl. dazu Käfer, N 5.42.

32 Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht S. 120.

33 Vgl. Känzig, WStB Art. 49 Allgemeines N 6 ff., oder Art. 21 Allgemeines N 1 ff.

34 Käfer, N 5.54.

35 Käfer, N 5.48.

36 Für die Wehrsteuer vgl. Art. 130bis und 133bis WStB (eingefügt durch Ziff. I des BG vom 9. Juni 1977 über Massnahmen gegen Steuerhinterziehung, in Kraft seit 1. Januar 1978) und als Beispiel für eine kant. Steuer Art. 173 f. und 187a f. des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern vom 29. Oktober 1944. Vgl. auch Känzig, Art. 129 N 6 ff.

2. Anwendungsbereich und Aufgaben der Grundsätze der Buchführung

Mit dem gesetzlichen Verweis auf die Grundsätze der Buchführung in den Art. 959 und 957 OR[1] wird zugleich auch deren Anwendungsbereich genannt: Die laufende Buchführung, die Betriebsrechnung und die Jahresbilanz. Aber auch für das in Art. 959 OR nicht erwähnte Inventar gelten diese Grundsätze[2], allerdings nicht alle in gleicher Strenge[3].

Das Gesetz enthält nur wenige Vorschriften über diese Rechnungen. Der Gesetzgeber hatte sich vor ausführlicher Reglementierung gescheut. Er wollte vermeiden, dass durch eine starre gesetzliche Regelung dieser Rechnungen deren Anpassungsfähigkeit an neue Probleme und neue Buchführungs- und Datenverarbeitungstechniken gehemmt würde. Er hat darum auf eine ins Detail gehende gesetzliche Regelung verzichtet, die Zwecke dieser Rechnungen genannt, für einzelne Unternehmungsformen – vor allem für die Aktiengesellschaft – besondere Bestimmungen aufgestellt und im übrigen die Grundsätze der Buchführung als anwendbar erklärt.

Zur Benennung der Zwecke wurden Begriffe wirtschaftlichen Inhalts verwendet, die besonders konkretisierungsbedürftig sind. Soweit das Gesetz die Interpretation dieser Begriffe, wie auch die der übrigen Rechtsbegriffe des Buchführungsrechtes selbst nicht vornimmt, hat die Interpretation nach Umfang und Inhalt im Einklang mit den Grundsätzen der Buchführung zu erfolgen[4].

Für die Grundsätze der Buchführung ergibt sich somit ein sehr grosser Aufgabenbereich.

In diesem Kapitel werden die begrifflichen Probleme bezüglich der Buchführung, der laufenden Buchführung, der Betriebsrechnung, der Bilanz und des Inventars sowie bezüglich der Zwecke der Buchführung kurz erläutert. Es wird sich dabei zeigen, wie wenig dem Abschnitt des OR über die kaufmännische Buchführung bezüglich des Inhalts dieser Begriffe zu entnehmen ist und wieviel durch die Grundsätze der Buchführung zu konkretisieren bleibt.

1 Art. 322a weist den aakG keinen grundsätzlich weiteren Anwendungsbereich zu.
2 His, Art. 959 N 2 und 4 f.
3 His schränkt die Anwendbarkeit des Vollständigkeitsgrundsatzes auf das Inventar ein (Art. 958 N 65), ebenso Beeler (Buchführungsrecht S. 42 f.).
4 Käfer, N 6.33 und N 6.18.

2.1. Buchführung

2.1.1. Begriff der Buchführung

Das Wort "Buchführung" wird häufig mit dem Wort "Buchhaltung" synonym verwendet. Es wird den beiden Wörtern gelegentlich aber auch ein unterschiedlicher Inhalt zugelegt, so vor allem in Fachwörterbüchern und in der Spezialliteratur über Buchführung und Bilanz. Mit "Buchführung" wird z.B. die Tätigkeit oder die Technik der Rechnungslegung und mit "Buchhaltung" der Teil der Betriebsorganisation, dem die Buchführung obliegt[5] sowie das Ergebnis der Buchführung[6] bezeichnet. Rechtlich sind die Wörter "Buchführung" und "Buchhaltung" jedoch gleichbedeutend. Das OR verwendet zwar nur den Ausdruck "Buchführung", das Bundesgericht sowie viele alte und neue kant. Erlasse und Gerichtsurteile benützen die beiden Wörter jedoch synonym[7].

Der handelsrechtlich geforderte Inhalt und Umfang der Buchführung ergibt sich aus dem 32. Titel des OR über die kaufmännische Buchführung und aus weiteren bundesrechtlichen Buchhaltungsvorschriften[8]. Art. 957 OR normiert die Buchführung einerseits durch Umschreibung der Formerfordernisse (Ordnungsmässigkeit) und andererseits durch Aufzählung der ihr gestellten Aufgaben (Feststellung der Vermögenslage, der Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie des Jahresergebnisses[9]). Durch ersteres verweist das Gesetz auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und durch letzteres erklärt es Inventar, Bilanz und Erfolgsrechnung zu begriffswesentlichen Bestandteilen der "kaufmännischen Buchführung", denn die Erfüllung der erwähnten Aufgaben setzt diese zusammenfassenden Abschlussrechnungen voraus[10].

Ist nur die Buchführung im engeren Sinne, d.h. ohne Betriebsrechnung, Bilanz und Inventar gemeint, so wird in dieser Arbeit der Ausdruck "laufende Buchführung" verwendet.

Allgemein wird unter "laufender Buchführung" die planmässige, systematisch geordnete und lückenlose Aufzeichnung der Geschäftsvor-

5 Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1974, S. 999 (HWB); Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, 9. Aufl. Wiesbaden 1976, S. 855 (GWL).
6 Vgl. Käfer, N 2.29; Wöhe, S. 3 f.
7 Näheres bei Käfer, Art. 957 N 21.
8 Vgl. Ziff. 1.1.2.
9 Vgl. Käfer, Art. 957 N 16.
10 Käfer, Art. 957 N 16.

fälle einer Wirtschaftseinheit verstanden[11]. Mit "Geschäftsvorfälle" werden die wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge bezeichnet, die zur Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens und des Kapitals eines Betriebes führen[12]. Zur Aufzeichnung dieser Geschäftsvorfälle haben Praxis und Wissenschaft die verschiedensten Verfahren und Hilfsmittel entwickelt.

2.1.2. Zwecke der Buchführung

Laut Art. 957 OR hat die Buchführung die Aufgabe, die Vermögenslage des Geschäftes und der mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen.

Die Interpretation der drei Begriffe "Vermögen", "Schuld- und Forderungsverhältnisse" und "Betriebsergebnis" bereitet sehr grosse Schwierigkeiten, hat aber für die Lösung von konkreten Problemen wesentliche Bedeutung.

Zum Begriff "Vermögen" stellt Käfer fest: "In Gesetzen und Rechtsprechung wie in der juristischen und ökonomischen Literatur erscheint das Wort Vermögen in einer Menge von mehr oder weniger klar ausgesprochenen und durch Interpretation festzustellenden Bedeutungen. Abweichende Begriffe ergeben sich nicht nur aus den Unterschieden in der Betrachtungsweise der Wirtschafts- und der Rechtswissenschaft: Auch auf den verschiedenen Gebieten des Rechts stimmen die Vermögensbegriffe keineswegs überein. Wo der Vermögensbegriff als Bestandteil der positiven Rechtsordnung erscheint, muss sein spezifischer Sinn jedesmal besonders ermittelt werden"[13]. Dies gilt auch für den buchführungsrechtlichen Vermögensbegriff. Die Anleitung zu seiner Klärung ist den Art. 957 und 959 OR zu entnehmen. Danach muss die Vermögenslage nach den Grundsätzen der Buchführung fest- und dargestellt werden. Die Grundsätze haben damit auch den Inhalt dieses Begriffes zu bestimmen[14], allerdings nur in dem Rahmen, der durch die

11 HWB, S. 999; GWL, S. 848.

12 Wöhe, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl. München 1973/74 S. 679.

13 Art. 957 N 209; vgl. auch N 6.23 ff.

14 Käfer, N 6.33 ff. Näheres zum Begriff Vermögen i.S. von Art. 957 OR bei Käfer, Art. 957 N 232 ff.

Bewertungsvorschrift des Art. 960 OR und – bezogen auf die Verhältnisse der Aktiengesellschaft – durch die aktienrechtlichen Bilanzbestimmungen Art. 662 ff. OR[15] gesetzt ist.

Zum Begriff "Schuld- und Forderungsverhältnisse" ist festzustellen, dass er einerseits allgemein zivilrechtliche und andererseits auch speziell buchführungsrechtliche Bedeutung hat. Entsprechend gibt es die zivilrechtliche und buchführungsrechtliche Auffassung von Schulden und Forderungen. Die beiden Auffassungen stimmen in vielen Fällen miteinander überein[16], doch zeigen sie auch bedeutsame Unterschiede. Bei weitem nicht alle von der zivilrechtlichen Auffassung als Forderungen und Schulden erkannten Rechte und Pflichten werden von der buchführungsrechtlichen Auffassung als zu bilanzierende Aktiv- und Passivposten anerkannt[17]. Welche Forderungen als Aktiven bilanziert werden dürfen und welche Schulden als Passiven bilanziert werden müssen, haben, wenn das Gesetz dies nicht selber tut, die Grundsätze der Buchführung zu bestimmen[18]. Sie können somit dem Begriff "Schuld- und Forderungsverhältnisse" den für die Buchführung massgeblichen Inhalt geben.

Die begriffliche Fassung des dritten Buchführungszweckes ist besonders schwierig. Auch hier gibt es wieder verschiedene Auffassungen. Selbst in der Betriebswirtschaftslehre gibt es keinen einheitlichen, "richtigen Gewinnbegriff"[19]. Die Rechtswissenschaft hat bei der Begriffsdeutung vorerst vom Wortlaut des Gesetzes, also vom Ausdruck "Betriebsergebnis", auszugehen. Dieser Ausdruck ist jedoch nur einer der verschiedenen Bezeichnungen zur Benennung von Geschäftserfolg,

15 Es besteht die verbreitete Meinung, dass die aktienrechtlichen Bilanzvorschriften massgebend für die Inhaltsbestimmung des allgemein buchführungsrechtlichen Vermögens- und Gewinnbegriffes seien. Dies berührt die Frage, ob diese Vorschriften als aakG zu bezeichnen sind. Beeler bejaht diese Frage in bezug auf die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften Art. 665/6 OR (Buchführungsrecht, S. 78). Ebenso Blumer/Graf, S. 105 ff., insbesondere S. 107. Auf diese Frage kann an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

16 Käfer, Art. 957 N 296.

17 Z.B. erscheinen Rechte und Pflichten aus gegenseitigen Verträgen im allgemeinen erst nach einseitiger Erfüllung in den Bilanzen der Parteien, manche werden sogar nie darin angegeben (Rück- und Übergabepflichten aus Miet-, Lager-, Depot- und Transportverträgen) (Käfer, Art. 957 N 233 und N 298 ff.).

18 Vgl. Käfer, Art. 957 N 301.

19 Näheres bei Horwath, ZfbF 1977 S. 21 ff., insbesondere S. 28; vgl. auch Moxter, ZfbF 1966 S. 28 ff.; Schneider, ZfhF 1963 S. 457 ff. und ZfbF 1973 S. 29 ff.

Unternehmens(rein)gewinn, Ergebnis des Geschäftsjahres. Dem Wort "Betrieb" kommt, wie die Auslegung des deutschen Gesetzestextes ergibt[20], keine besondere Bedeutung zu. Zudem verwenden der französische und der italienische Gesetzestext das Wort "Betrieb" nicht. Was ist nun aber unter "Ergebnis des Geschäftsjahres", "Geschäftserfolg", "Unternehmens(rein)gewinn" zu verstehen? Auch für die Inhaltsgebung dieser Begriffe müssen die Grundsätze der Buchführung bemüht werden[21].

Hilfe für die Begriffskonkretisierung dieser drei Buchführungszwecke könnten die ihnen in der Mittel-Zweck-Hierarchie übergeordneten Zwecke des Buchführungsrechts leisten. Zu ihrer Ermittlung dient die Fragestellung: welche oder wessen Interessen wollen die Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung schützen und fördern, und wie werden die gegensätzlichen Interessen gewertet[22].

2.2. Betriebsrechnung

Art. 958 und 959 OR sprechen von Betriebsrechnung, ohne diesen Begriff näher zu erläutern. Aus der Tatsache, dass für die meisten Unternehmungsformen ausdrücklich eine Gewinn- und Verlustrechnung an Stelle der Betriebsrechnung vorgeschrieben ist[23], die Betriebsrechnung m.a.W. nur für Einzelkaufleute und einfache Genossenschaften genügt, und aus dem Studium der Materialien zur Revision des OR von 1936[24]

20 Näheres bei Käfer, Kommentar Art. 957 N 410 ff.

21 "Was Gewinn im kaufmännischen Rechnungswesen ist, definieren die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, insbesondere das Realisations-, Imparitäts- und Vorsichtsprinzip. Über das Verhältnis der drei Prinzipien zueinander herrscht allerdings keine Einigkeit" (Schneider, ZfhF 1963 S. 458). Vgl. auch Littmann, BetrBer 1964 S. 651 ff.

22 Vgl. Käfer, N 6.5. Zu diesem Problemkreis vgl. hinten Ziff. 5.3.

23 So für: Kollektivgesellschaft (Art. 558 Abs. 1 OR), Kommanditgesellschaft (Art. 598 Abs. 3, 600 Abs. 3 OR), Aktiengesellschaft (Art. 651, 664, 698 Ziff. 3 OR), Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 Abs. 2 OR), GmbH (Art. 805 OR), Kreditgenossenschaft und konzessionierte Versicherungsgenossenschaften (Art. 858 Abs. 2 OR).

24 ProtK SR 21. bis 24. Januar 1935, S. 62 und 12./13. März 1935, S. 14 ff.; Bericht des Justiz- und Polizeidepartementes an die Kommission des Ständerates über die in der XII. Session zurückgelegten Fragen (vom 9. März 1935); StenBull SR 1935, S. 130 f. Vgl. auch Biedermann S. 89 ff.

muss gefolgert werden, dass die Betriebsrechnung eine vereinfachte Ausgabe der Gewinn- und Verlustrechnung sein soll[25]. Sie hat einerseits die Kosten und Verluste und andererseits die Erträge und Gewinne gegliedert nach Arten vollständig aufzuführen[26]. Für einfache Verhältnisse genügt nach His die Addition der Geschäftsbetriebserträgnisse und der Geschäftsbetriebsaufwendungen (nebst dem Saldovortrag des Vorjahres) sowie die Feststellung ihrer Differenz als Gewinn oder Verlust[27]. Die doppelte Buchhaltung ist nicht Voraussetzung. In den oben genannten Fällen, wo die Betriebsrechnung nicht genügt, muss eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden. Es gelten aber auch für sie die Vorschriften über die Betriebsrechnung (Art. 958 ff. OR)[28]. Ob sie die doppelte Buchführung voraussetzt, ist umstritten[29]. Sie unterscheidet sich nach Beeler von der Betriebsrechnung nicht bezüglich der Aufgaben, sondern vor allem darin, dass sie üblicherweise eine Nettorechnung ist und dass sie sämtliche Erträge und Aufwendungen, also auch die betriebsfremden, enthält[30]. Sie liefert darum als Saldo nicht den Betriebs-, sondern den Gesamterfolg der Unternehmung[31]. Unter der Voraussetzung einer genügend detaillierten Aufgliederung der Aufwands- und Ertragsarten vermag sie die Quellen des Erfolges aufzudecken, d.h. sein Zustandekommen zu erklären.

2.3. Jahresbilanz

Während in der Gewinn- und Verlustrechnung der Erfolg über die Addition aller Erträge und Aufwendungen mit anschliessender Saldierung errechnet wird, ermittelt ihn die Bilanz als Saldo der Aktiv- und Passivpositionen[32]. Als Aktivpositionen gelten Geld, Sachen, Forderungen, Nutzwerte und immaterielle Werte, und als Passivpositionen werden die eigentlichen Schulden wie auch das Eigenkapital bezeichnet. Die zahlenmässigen Angaben über diese Positionen werden teils der laufen-

25 Vgl. Käfer, Betriebsrechnung S. 30 ff., insbesondere S. 33 f.
26 Beeler, Buchführungsrecht S. 88; His, Art. 958 N 6 ff.; Biedermann, S. 89 ff.
27 Art. 958 N 8 ff. Vgl. auch Beeler, Buchführungsrecht S. 88 ff.
28 His, Art. 958 N 12 und 61 und Art. 959 N 6. Vgl. auch Biedermann, S. 89 ff.
29 Näheres bei Käfer, Art. 957 N 376 f.; Muheim, S. 67.
30 Buchführungsrecht S. 91. Gl.M. His, Art. 958 N 13.
31 His, Art. 958 N 13.
32 Wöhe, S. 556.

den Buchführung und teils dem Inventar entnommen und in einer kontenmässigen Darstellung aufgeführt, die Vermögenswerte links und die Kapitalwerte rechts. Die Aussagekraft der Bilanz hängt von den Bilanzierungs-, insbesondere den Bewertungsgrundsätzen ab, die bei ihrer Aufstellung und bei der Buchführung und Inventarisierung angewendet werden[33].

Unter "Jahresbilanz" wird die ordentliche Vermögensbilanz, die in jährlichen Abständen aufgestellt wird, verstanden[34]. Sie dient hauptsächlich der periodischen Feststellung und Darstellung der Vermögenslage und der Ermittlung des Betriebsergebnisses. Die Prioritätensetzung für diese beiden Zwecke ist je nach Bilanzauffassung bzw. Bilanztheorie verschieden. Für die statische Bilanzauffassung ist die Vermögensermittlung und für die dynamische die Gewinnermittlung zentral[35]. Das kaufm. Buchführungsrecht fusst jedoch nicht auf einer geschlossenen Bilanztheorie, es weist der Jahresbilanz sowohl die Vermögens- wie auch die Erfolgsermittlung zu, ohne einen dieser Zwecke ausdrücklich in den Vordergrund zu stellen.

Die Frage, ob diese beiden Zwecke für die handelsrechtliche Jahresbilanz gleichwertig seien, oder ob einem der Vorrang zukomme, hat in der bilanzrechtlichen Literatur viele Autoren beschäftigt[36]. In der Botschaft über die Revision der Titel 24 bis 33 des schweiz. OR (vom 21. Februar 1928) ist ausdrücklich festgehalten, dass der Reingewinn der AG auf Grund der Jahresbilanz zu ermitteln sei. "Die Jahresbilanz ist Erfolgsermittlungsbilanz, d.h. sie soll den Vermögensbestand des Unternehmens im Hinblick auf dessen geschäftlichen Erfolg seit dem Zeitpunkt, auf welchem die letzte Bilanz errichtet wurde, zum Ausdruck bringen"[37]. Nach His und Bürgi unterstreichen denn auch die

33 Vgl. Beeler, Buchführungsrecht S. 43 ff., His, Art. 958 N 19 ff.

34 His, Art. 958 N 30. Daneben gibt es sehr verschiedene Bilanzarten, z.B. Zwischenbilanzen, Eröffnungsbilanzen, Liquidationsbilanzen, Sanierungsbilanzen, Konkursbilanzen, Steuerbilanzen usw. Näheres dazu bei His, Art. 958 N 30 ff.; Beeler, Buchführungsrecht S. 51 ff.; Blumer/Graf, S. 19 ff.; Wöhe, S. 27 ff.; Trumpler, S. 390 ff.; Weidmann, S. 30 ff.

35 Vgl. Blumer/Graf, S. 20 und 53 ff.; Schmidlin, S. 116 ff. und 132 ff. Daneben besteht noch eine dritte, die organische Bilanzauffassung, die der Substanzerhaltung Priorität beimisst.

36 Vgl. Schmid, S. 7 ff. (mit Literaturangaben).

37 BBl 1928 I S. 236 f.

Bewertungsvorschriften für die Vermögensbestandteile, dass die handelsrechtliche Jahresbilanz der Erfolgsermittlung Priorität zumisst[38].

2.4. Inventar

"Das Inventar ist ein genaues und ausführliches Verzeichnis aller zu der betreffenden Einzelwirtschaft gehörenden Aktiven und Passiven nach Menge und Wert"[39]. Bei der Inventur werden alle zum Geschäftsvermögen gehörenden körperlichen Sachen (Liegenschaften, Mobiliar, Waren, Wertschriften, Kasse usw.) sowie die Rechte und Forderungen mit Vermögenswert (Patente, Lizenzen und dergleichen) gezählt, gemessen oder gewogen und anschliessend bewertet. Auch die Schulden der Unternehmung werden in das Inventar aufgenommen, allerdings wird dies vom Gesetz nicht zwingend verlangt. Massgebend für den Umfang des Inventars sind die "kaufmännischen Grundsätze des Orts und der Branche"[40].

Zu unterscheiden ist das Eröffnungsinventar vom Jahresinventar. Das Eröffnungsinventar ist auf den Tag der Gründung eines neuen Unternehmens, der Übernahme eines bereits bestehenden Unternehmens, der Änderung der Rechtsform eines Unternehmens oder der Fusionierung von bisher selbständigen Unternehmen zu erstellen. Das Jahresinventar ist am Schluss jedes Geschäftsjahres vor der Bilanzierung aufzunehmen[41]. Es bezweckt, die Werte der ordnungsmässig erstellten Buchführung zu berichtigen, denn es können Waren verdorben, gestohlen oder verloren worden sein; auch ist zu überprüfen, ob alle bestehenden Forderungen mit ihrem vollen Betrag eingehen werden. Es ist also vor der Bilanzierung abzuklären, ob die durch die Bücher ausgewiesenen Bestände auch wirklich vorhanden sind und in welchem Zustand sie sich befinden[42].

38 His, Art. 958 N 30; Bürgi, Art. 662, 663 N 29.
39 Beeler, Buchführungsrecht S. 39.
40 His, Art. 958 N 15 und 17.
41 Vgl. Blumer/Graf, S. 87. Die übrigen Inventararten, wie Zwischeninventar, Inventar des Erbrechts usw., werden hier nicht beachtet.
42 Beeler, Buchführungsrecht S. 42.

3. Systeme der Grundsätze der Buchführung

Die kaufmännische Praxis und die Betriebswirtschaftslehre bekunden etliche Mühe mit den Grundsätzen der Buchführung. Solche Grundsätze werden täglich gebraucht und es wurden und werden grosse Anstrengungen zur Ermittlung von Grundsätzen gemacht; doch es herrscht noch immer Unklarheit in der Frage, welche Grundsätze denn eigentlich rechtlich verbindlich sind. Sogar die Fachleute im Bereiche des Rechnungswesens, die Bücherrevisoren, sind bisher eine klare Antwort auf diese Frage schuldig geblieben. Die Kapitel über die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und die gesetzlichen Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften in ihrem Revisionshandbuch[1] lassen bereits seit über sechs Jahren auf sich warten[2].

Etwas verschieden von den schweizerischen Verhältnissen in dieser Angelegenheit ist die Situation in Deutschland und in den USA. In beiden Ländern werden grössere Anstrengungen zur Ermittlung und Schaffung von Grundsätzen der Buchführung unternommen. In den USA arbeiten bereits seit über fünfzig Jahren verschiedene Organisationen der Wirtschaftsprüfer daran, ohne dass sich der erhoffte Erfolg bisher eingestellt hätte. In Deutschland gehen die Anstrengungen vor allem von Vertretern der Betriebswirtschaftslehre aus. Grosse Impulse vermochten insbesondere die Schmalenbach-Gesellschaft[3] und Ulrich Leffson zu geben.

1 Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1971.

2 Einzig die Konferenz staatlicher Steuerbeamter und die eidgenössische Steuerverwaltung glauben, die rechtlich verbindlichen Grundsätze genau zu kennen (Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens, in: STreuh 1972 S. 94 ff.).

3 Grosse Beachtung fanden insbesondere ihre Publikationen. Vgl. Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung: Hast, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl. Leipzig 1935; Krause, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig 1935; Streit, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Rückstellung, 2. Aufl. Leipzig 1936; Welland, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Wechsel, Schecks und Akzepte, Leipzig 1936; Dietzen, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für stille Reserven, Leipzig 1937; Vellguth, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig 1938; Schriften der Schmalenbach Gesellschaft: Husemann, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Anlage-

Es sind bereits viele Systeme dieser Grundsätze erstellt worden und dabei wurden sehr verschiedene Methoden verwendet. Daraus resultierten unterschiedliche Systeme, deren Grundsätze auch verschieden weitgehende Anforderungen an die Buchführung stellen.

In diesem Kapitel wird eine bestimmte Auswahl[4] dieser Systeme dargestellt, um erstens einen Überblick über kontroverse Vorstellungen vom Bestand der Grundsätze der Buchführung zu vermitteln[5] und um zweitens zu zeigen, dass hinter den verschiedenen Methoden der Ermittlung der Grundsätze auch verschiedene Auffassungen über den Sinn und die Rechtsnatur der Grundsätze stehen.

3.1. Einfache Aufzählung der empirisch ermittelten Grundsätze

Die Vertreter der Methode der empirischen Ermittlung (induktive Methode)[6] der Grundsätze der Buchführung zählen die Grundsätze meist nur in einer systemlosen Reihenfolge auf. Die Darstellung von Beeler ist in der Schweiz am weitesten verbreitet[7]. Nach ihm ist die Buchhaltung ordnungsgemäss, wenn sie:

1. ordentlich geführt,
2. vollständig,
3. klar,
4. wahr,
5. leicht nachprüfbar ist,

gegenstände, Düsseldorf 1970; Hüttemann, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970; Schäfer, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 1971; Hartmut, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Düsseldorf 1975; Eifler, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976.

4 Es werden diejenigen Systeme ausgewählt, die besonders deutlich die ihnen zugrunde liegende Auffassung über die Ermittlung der Grundsätze zeigen.

5 Die Interpretation der einzelnen Grundsätze wird hier nicht vorgenommen, weil dies über die Fragestellung nach der Rechtsnatur und der Ermittlungsmethode der Grundsätze hinaus führen würde.

6 Es wird durch Umfragen in der kaufmännischen Praxis nach denjenigen Grundsätzen gesucht, die am weitesten verbreitet sind. Zur induktiven Methode der Ermittlung von Grundsätzen vgl. Küting, DU 1974 S. 300.

7 Vgl. Käfer, Art. 957 N 486.

6. allen Rechnungszwecken genügt und
7. den gesetzlichen Anforderungen entspricht[8].

Als Bilanzgrundsätze führt Beeler nur die wichtigsten auf:

8. Bilanzwahrheit,
9. Bilanzklarheit,
10. Bilanzvorsicht und
11. Bilanzkontinuität[9].

Die Anwendung dieser Grundsätze auf konkrete Probleme veranschaulicht er mit einzelnen Beispielen. Sie zeigen, dass die Grundsätze nicht absolut gelten. Die Bilanzwahrheit zum Beispiel soll bezüglich der Bewertung von Aktiven nur die Überbewertung, nicht jedoch die Unterbewertung verhindern[10].

Die einfache Aufzählung der Merkmale der Ordnungsmässigkeit und der Bilanzgrundsätze nach Beeler vermag nicht zu befriedigen: Sie ist widersprüchlich, z.T. zu weitgehend und unsystematisch[11] und zudem vermag sie die Zusammenhänge der Grundsätze unter sich und mit den Zwecken der Buchführung nicht aufzuzeigen. Diese Unzulänglichkeit liegt in der hinter der induktiven Methode stehenden Auffassung begründet, wonach die Grundsätze – weil alle bereits existent – nur in der Praxis gefunden und nicht geschaffen und rational begründet werden müssen[12].

8 Beeler, Buchführungsrecht S. 10 ff. und SJZ 1944 S. 353 f. Vgl. auch Helbling, STreuh 1969 S. 101 ff. und BuV 1969 S. 46 f.

9 Beeler, Buchführungsrecht S. 64 ff.

10 Beeler, Buchführungsrecht S. 66.

11 Käfer wirft dem System der Grundsätze von Beeler vor, "dass von der 'ordnungsgemässen Buchführung' verlangt wird, dass sie (Pkt 1) 'ordentlich geführt' sei (nur sinnvoll, wenn ordnungsgemäss hier gesetzmässig bedeutet), dass sie (Pkt 6) 'allen Rechnungszwecken genügt' (viel zu weitgehend (...)) und dass sie (Pkt 7) 'den gesetzlichen Vorschriften entspricht' (wann sie dies tut ist ja gerade die Frage)" (Art. 957 N 486).

12 Vgl. zur Unzulänglichkeit der induktiven Methode bei der Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung Küting, DU 1974 S. 300 f.

3.2. *Ermittlung der Grundsätze nach den Stufen des Informationsflusses*

Interessant ist das auf die Informationstheorie abgestützte System von Guggisberg[13]. Er unterscheidet drei Phasen des Informationsflusses und ordnet ihnen die Grundsätze der Buchführung zu. Er stellt sie selber wie folgt dar[14]:

wirtschaftlicher Sachverhalt	Rechnungswesen	Ergebnis
Kriterien der Erfassung:	Erfassung und Verarbeitung (Rechenapparat)	Ergebnis
Auswahlprozess	Dokumentationsprinzip	Qualität der Information
– Vollständigkeit	Klarheit der Rechnungsführung	– Wahrheit
– Willkürfreiheit	Ausbaugrad des Rechnungswesens	– Klarheit
Bewertung		– Adequate Information
Abgrenzung		Kontinuität der Rechnungsablage

Guggisberg beschränkt sich bei der Ermittlung der Grundsätze nicht auf die Buchführung im weiteren Sinne (inkl. Abschlussrechnungen), sondern geht von einem Rechnungswesen, verstanden als umfassendes Informationssystem[15], aus. Die einzelnen Grundsätze werden im Prin-

13 Guggisberg, STreuh 1969 S. 270 ff. und STreuh 1974 S. 127 ff. und Bestätigungsbericht S. 48 ff., 148 ff. und 176 ff.

14 Guggisberg, STreuh 1974 S. 129. Vgl. auch STreuh 1969 S. 275 f. und Bestätigungsbericht S. 58.

15 "das alle relevanten, quantifizierbaren Vorgänge in der Unternehmung erfasst und damit als eines der wichtigsten Mittel der Unternehmungsleitung zur Erfüllung ihrer Aufgaben der Planung, der Organisation und der Kontrolle dient" (Guggisberg, Bestätigungsbericht S. 50).

zip aus Erkenntnissen der Informations- oder Kommunikationstheorie abgeleitet[16].

Der grosse Vorteil des Systems von Guggisberg liegt darin, dass es die Buchführung als Einheit behandelt, die Grundsätze aber dennoch den unterschiedlichen Arbeitsschritten gesondert zuzuordnen vermag. Die Problematik dieses Systems ergibt sich aber gerade aus der betriebswirtschaftlich bestechend sauberen Ordnung. Diese folgt allein aus der dem Informationsfluss des Rechnungswesens immanenten Logik. Rechtliche Überlegungen werden nicht berücksichtigt. Die Interessenkonflikte zwischen Unternehmungsleitung, Teilhabern bzw. Aktionären, Gläubigern, Steuerbehörden und Arbeitnehmern bleiben unbeachtet, ebenso die Frage, wessen Interessen die gesetzlichen Buchführungsvorschriften bevorzugt schützen wollen. Die Bilanzwahrheit wird darum auf den rein informationstheoretischen und logischen Aspekt reduziert[17], und der Grundsatz der Bilanzvorsicht überhaupt weggelassen.

Zur Rettung seines Systemansatzes führt Guggisberg für die Anwendung der Grundsätze drei verschiedene Ebenen ein[18]:

1. Die Grundsätze im allgemeinen
2. Die Grundsätze in einzelnen Ländern
3. Die Anwendung der Grundsätze in der einzelnen Unternehmung

Somit erreicht er, dass sein informationstheoretisches System der Grundsätze (1. Ebene) die gesetzlichen Buchführungszwecke und das Problem des Interessenschutzes durch die Buchführungsvorschriften nicht einbeziehen muss. Er vergibt dadurch aber die Chance, zur Frage nach den in der Schweiz geltenden Grundsätzen (2. Ebene) einen Lösungsbeitrag zu leisten.

3.3. System der Grundsätze nach Leffson

Ausgehend von den betriebswirtschaftlichen Hauptzwecken der Buchführung leitet Leffson sein System der Grundsätze der Buchführung daraus ab. Es setzt sich zusammen aus Obersätzen und daraus abge-

16 Vgl. Guggisberg, STreuh 1969 S. 272.
17 Guggisberg, STreuh 1974 S. 135 und STreuh 1969 S. 276 f.
18 Guggisberg, STreuh 1974 S. 128.

leiteten Untersätzen, bis zu konkreten Normen für einzelne Fälle[19]. Die Hauptzwecke und Obersätze lauten:

1. Dokumentationszweck:
- formale Grundsätze
- Grundsätze der Vollständigkeit im Hinblick auf die Buchführung

2. Rechenschaftszweck:
- Rahmengrundsätze
  - Richtigkeit-Willkürfreiheit
  - Klarheit
  - Vollständigkeit
- Abgrenzungsgrundsätze
  - Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach
  - Realisationsprinzip
  - Imparitätsprinzip
- ergänzende Grundsätze
  - Stetigkeit
  - Vorsicht

Weiter untersucht er die Bedeutung der Nebenzwecke[20] von Buchführung und Abschluss für die Grundsätze der Buchführung. Er kommt zum Schluss, dass zwischen Haupt- und Nebenzwecken keine Gegensätze bestehen.

Diesem System kommt der Verdienst zu, die Grundsätze aus den Buchführungszwecken deduktiv[21] abgeleitet zu haben. Ihm wird vor-

19 Vgl. Leffson, GoB S. 48 ff.; HWR 1970 S. 307 ff.; WPg 1973 S. 582 ff. (zugleich Besprechung von Kruse, GoB); Moxter, ZfbF 1966 S. 28 ff. (zugleich Besprechung des Buches von Ulrich Leffson, GoB 1. Aufl. 1964).

20 Es handelt sich um folgende Nebenzwecke: Buchführung als Grundlage weiterer Lenkungsinstrumente, Errechnung des verteilbaren Jahresgewinnes, Erhaltung des Eigenkapitals, Jahresabschluss als Besteuerungsgrundlage und Gläubigerschutzfunktion des Jahresabschlusses (Leffson, GoB S. 61 ff.).

21 Die deduktive Methode schliesst vom Allgemeinen auf das Besondere. Aus Axiomen oder Obergrundsätzen werden durch logisches Denken Behauptungen oder Untergrundsätze abgeleitet. Näheres zu dieser Methode bei Küting, DU 1974 S. 301 ff.

geworfen, dass es der Deduktion nur die betriebswirtschaftlichen, nicht aber die rechtlichen Buchführungszwecke zugrunde lege[22] und dass der Stand der Bilanztheorien die Ableitung der Grundsätze aus den Zwecken der Buchführung noch gar nicht erlaube[23].

3.4. System der Grundsätze nach Käfer

Entsprechend der Verschiedenheit der Formulierung von Art. 957 und 959 OR ermittelt Käfer die Grundsätze für die laufende Buchführung und die Jahresabschlussrechnungen gesondert[24]. Die ersteren behandelt er in der bereits veröffentlichten ersten Lieferung seines Kommentars und die letzteren werden in der zweiten Lieferung besprochen werden. Im Gegensatz zu den bisher dargestellten Systemen versucht Käfer, in seinem System die Grundsätze nicht durch Umfrage in der kaufmännischen Praxis und auch nicht durch Ableitung aus den betriebswirtschaftlichen Zwecken, sondern zum Teil aus den Bestimmungen und Zwecken des schweizerischen Buchführungsrechts abzuleiten.

Die Grundsätze der laufenden Buchführung werden in drei Gruppen aufgeteilt: "allgemeine (überwiegend) formelle, allgemeine (überwiegend) materielle Anforderungen und solche, die sich auf die Anwendung spezieller, namentlich moderner Verfahren beziehen"[25].

Die formellen Grundsätze betreffen[26]:

1. Verwendung von Bild- und Datenträgern,
2. Sprache und Schrift,
3. Schreibinstrument und Schreibstoff,
4. Schrift- und Zahlträger,
5. Anordnung und Zusammenhang der Aufzeichnungen,
6. Einzel- und Sammelposten,

22 Käfer, Art. 957 N 487.

23 Moxter, ZfbF 1966 S. 28 ff.

24 Der Jahresabschluss ist Bestandteil der Buchführung, darum gelten die Qualitätsanforderungen der Buchhaltung grundsätzlich auch für ihn. Umgekehrt gelten aber die Anforderungen des Jahresabschlusses bei weitem nicht alle auch für die laufende Buchführung, denn diese kann "nicht ständig alle Aufschlüsse geben, die für einen ausgewählten Tag vom Jahresabschluss verlangt werden" (Käfer, Art. 957 N 476).

25 Käfer, Art. 957 N 493.

26 Käfer, Art. 957 N 501 ff.

7. Währung,
8. Korrekturen von Buchhaltungsfehlern,
9. Buchungsbelege (Belegprinzip, Arten und Gestaltung der Belege),
10. Zeitpunkt der Eintragung, Reihenfolge der Buchungen,
11. Formelle Kontinuität, Konstanz der Methoden und
12. Prüfbarkeit.

Die materiellen Grundsätze betreffen[27]:

1. Buchführungswahrheit und -richtigkeit,
2. Vollständigkeit und Lückenlosigkeit (gelten nur eingeschränkt),
3. Verbuchung interner Vorgänge,
4. Buchungsfähigkeit, -bedürftigkeit, -würdigkeit und -pflichtigkeit und
5. Materielle Kontinuität.

Die Grundsätze spezieller Verfahren betreffen[28]:

1. Führung des Kassabuches (insbesondere bei Verwendung von Registrierkassen),
2. Buchführung auf losen Blättern und Karten, spezielle Verfahren (Durchschreibebuchhaltung, kontenblattlose Belegbuchführung, Offene-Posten-Buchhaltung),
3. Fernbuchführung, Geheimbuchhaltung und
4. Verwendung von Buchhaltungsmaschinen und Computern (insbesondere Berücksichtigung der Bestimmungen von Art. 962 und 963 OR von 1975).

Die formellen Grundsätze werden z.T. aus dem Grundsatz der "Klarheit oder Klarheit und Übersichtlichkeit" (Art. 959 OR)[29], aber auch aus dem in Buchführungssachen sehr ausführlichen HGB[30] abgeleitet. Berücksichtigt wird dabei, dass die Grundsätze nach den speziellen Verhältnissen (Grösse der Unternehmung, zugrundeliegende Dokumente, Art der Bücher und daraus abgeleitete Auszüge und Übersichten) zu differenzieren sind[31].

Die materiellen Grundsätze werden aus den Buchführungszwecken des OR abgeleitet. Es werden aber nur die drei in Art. 957 OR genann-

27 Käfer, Art. 957 N 556 ff.
28 Käfer, Art. 957 N 586 ff.
29 Käfer, Art. 957 N 494.
30 Die formellen Buchführungsbestimmungen des HGB dienen aber nur insoweit der Ableitung von in der Schweiz rechtsverbindlichen Grundsätzen, als sie sich "aus der Vorschrift ableiten lassen, der Ordnung gemäss und Einblick gewährend Buch zu führen" (Käfer, Art. 957 N 499).
31 Käfer, Art. 957 N 500.

ten Buchführungszwecke berücksichtigt und zwar in der Meinung, sie würden in diesem Artikel erschöpfend aufgezählt, und es sei unnötig, nach weiteren gesetzlichen oder betriebswirtschaftlichen Zwecken zu suchen[32]. Einschränkend wird berücksichtigt, dass die laufende Buchführung nicht wie die Jahresabschlussrechnungen Gesamtinformationen zu liefern, sondern nur deren Voraussetzungen zu schaffen hat und dass die Anforderungen gemäss Grösse der Unternehmung, gewählter Buchführungsmethode und technischer Hilfsmittel zu differenzieren sind[33].

3.5. System der Grundsätze in den USA

Im Gegensatz zur Schweiz und Deutschland sind in den USA Grundsätze der Buchführung nicht gesetzlich verankert. Dennoch wurden "Generally Accepted Accounting Principles" geschaffen, die "quasi-offizielle" Anerkennung gewonnen und, was insbesondere die Regelung der Publizität anbelangt, auch internationales Lob gefunden haben[34].

Die Entwicklung des Systems dieser "Principles" wurde von Organisationen der Fachleute im Rechnungswesen seit nun fast 50 Jahren in pragmatischer Arbeit betrieben. Grossen Einfluss hatten einzelne Persönlichkeiten und Organisationen, so vor allem die "New York Stock Exchange" und die "Securities and Exchange Commission", welche insbesondere dank ihren Börsenzulassungsvorschriften für Unternehmungen[35] einen grossen Beitrag zur "quasi-offiziellen" Anerkennung der "Principles" leisteten.

Wie Oehrys grob umrissene Darstellung der im Jahre 1974 gültigen "Principles"[36] zeigt, handelt es sich hier im Prinzip um eine Aufstellung von einzelnen Regeln der Buchführung, gegliedert nach Problemgruppen. Es fehlt eine strenge Logik und eine gut aufgebaute Hierarchie mit klaren Begriffen. Zudem fehlen bei besonders brennenden Fragen die Regeln zu ihrer Lösung[37].

32 Käfer, Art. 957 N 447. Die drei Buchführungszwecke sind: Feststellung der Vermögenslage, der Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie des Betriebsergebnisses.
33 Käfer, Art. 957 N 552 ff.
34 Vgl. Oehry, S. 46.
35 Vgl. Oehry, S. 55 ff.
36 S. 110 ff.
37 Oehry, S. 46 und 73.

Diese Mängel sind hauptsächlich den zwei angewandten Methoden der Ermittlung der "Principles" zugeschrieben worden. Oehry bezeichnet sie als "pragmatische (induktive) Methode" und als Methode der praxisbezogenen Postulate[38].

Seit 1973 wird nun versucht, durch einen neuen Ansatz die Mängel des bisherigen Systems zu beheben[39]. Der neue Ansatz zeichnet sich dadurch aus, dass er die Informationsbedürfnisse und Interessen der Adressaten der Geschäftsberichterstattung in den Mittelpunkt stellt. Ausgehend von umfangreichen Untersuchungen dieser Bedürfnisse und Interessen soll ein gemeinsamer Nenner der gegensätzlichen Interessen an der Berichterstattung gesucht werden, der erlaubt, Zielsetzungen für diese Berichterstattung zu formulieren. Diese Ziele sollen dann Inhalt und Aufbau der zu veröffentlichenden Jahresrechnungen bestimmen[40].

Bereits hat auf diesem Wege eine Studiengruppe ein System von zwölf Zielsetzungen und sieben flankierenden qualitativen Merkmalen der Berichterstattung aufgestellt[41]. Es ist sodann versucht worden, aus diesen Zielen einzelne "Principles" abzuleiten. Dieses Unternehmen ist jedoch auf sehr grosse Schwierigkeiten gestossen, weil aus den z.T. vagen Formulierungen der Ziele zu wenig konkrete Anweisungen für die Beantwortung von verschiedenen Fragen der Buchführung gewonnen werden können[42].

38 Aufgrund von Analysen von Umwelt und Rechnungswesen werden Postulate formuliert, aus denen Zielsetzungen und Richtlinien abgeleitet werden (Oehry, S. 73).

39 Oehry, S. 72.

40 Oehry, S. 70 ff.

41 Oehry hat die Zielsetzungen und Merkmale im englischen Originaltext und in deutscher Übersetzung abgedruckt und kurz kommentiert (S. 81 ff.).

42 Vgl. Oehry, S. 97.

2. TEIL

Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung"

Die Darstellung verschiedener Systeme der Grundsätze der Buchführung hat einen Einblick in die Konfusion vermittelt, die über den Bestand rechtlich verbindlicher Grundsätze besteht. Die Ursache dieser Konfusion liegt in der Anwendung verschiedener Methoden zur Feststellung oder Schaffung dieser Grundsätze und letztlich in kontroversen Anschauungen über deren Sinn und Rechtsnatur.

In diesem Teil soll nun versucht werden, den Sinn des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" herauszuarbeiten. Als Mittel dazu wird die juristische Methode der Auslegung verwendet. Sie wird es ermöglichen, aus der Sinnermittlung heraus Schlussfolgerungen auf die Herkunft und Ermittlung der Grundsätze zu ziehen und Grundlagen für ihre Ermittlung und die Feststellung ihrer Rechtsnatur zu gewinnen.

Probleme der Auslegung ergeben sich zusätzlich aus der uneinheitlichen Benennung der Grundsätze der Buchführung im Gesetz. Es verwendet die Ausdrücke "Bücher ordnungsmässig zu führen", "Bilanzgrundsätze", "Bilanzwahrheit und -klarheit" und "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze". Sie müssen durch die Auslegung geklärt und gegenseitig abgegrenzt werden.

4. Auslegungsvoraussetzungen und gesetzlicher Wortlaut

4.1. Möglichkeit und Notwendigkeit der Auslegung

Die Begriffe "ordnungsmässiges Führen der Bücher", "Bilanzgrundsätze", "Bilanzwahrheit und -klarheit" und "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" sind gesetzliche Begriffe und deshalb der Auslegung zugänglich. Die Tatsache, dass sie Begriffe des Buchführungs- und Bilanzrechts sind, begründet keine Ausnahme von der Auslegungsmöglichkeit[1].

1 Vgl. Schmid, S. 4 ff.; Käfer, N 6.128.

Die Auslegungsnotwendigkeit dieser Begriffe ergibt sich schon allein daraus, dass der Wortlaut des Gesetzes "stets nur der unvollkommene Ausdruck des wiederzugebenden gesetzgeberischen Gedankens ist"[2], "die Bedeutung eines Wortes je nach der Satzstellung, Betonung und dem Zusammenhang der 'Rede' unterschiedlich sein kann"[3], und dass die vom Gesetz verwendeten Allgemeinvorstellungen und Begriffe der Umgangssprache "unscharfe Ränder" haben[4]. Dazu kommt in der Schweiz, wegen der mehrsprachigen Fassung des Gesetzes, das Problem, dass die Texte der drei Amtssprachen nicht immer miteinander übereinstimmen[5].

Die Auslegungsnotwendigkeit dieser Begriffe ergibt sich speziell auch aus ihrer Zugehörigkeit zum Buchführungsrecht, das wie kaum ein anderes Rechtsgebiet rechtlicher Interpretation und Ergänzung bedarf[6].

4.2. Auslegungsmethode

Die Rechtswissenschaft stellt eine Vielzahl von Auslegungsmethoden zur Verfügung. Jede verfolgt ein anderes Ziel. Die subjektiv-historische Methode forscht nach dem Willen des tatsächlichen Gesetzgebers, die freirechtlichen und gefühlsjuristischen Methoden halten das Rechtsgefühl des Richters für massgeblich, die wortjuristischen Methoden begnügen sich mit dem sprachlichen Sinn des Rechtssatzes und die objektive Methode will dessen objektiven Sinn, d.h. den Sinn, der für die Gesetzesadressaten nach Treu und Glauben zu erkennen ist, ermitteln[7]. Wohl hat sich in der Schweiz die objektive Methode weitgehend durchsetzen können, doch ist damit das Problem der Methodenwahl noch nicht gelöst. Die Rechtswissenschaft streitet sich, ob die entstehungsgeschichtlichen Voraussetzungen und Gründe des Gesetzes bei seiner Auslegung mitzubeachten seien (objektiv-historische Methode) oder

2 Meier-Hayoz, Art. 1 N 132.
3 Larenz, 2. Aufl. S. 292; vgl. auch 3. Aufl. S. 298.
4 Larenz, 2. Aufl. S. 292; vgl. auch 3. Aufl. S. 298.
5 Meier-Hayoz, Art. 1 N 132; Käfer, N 6.178.
6 Vgl. Schmid, S. 4; Käfer, N 6.128.
7 Näheres bei Meier-Hayoz, Art. 1 N 140 ff.

ob sie durch Rücksichtnahme auf die Gegenwartsbedürfnisse ohne weiteres ersetzt werden können (objektiv-zeitgemässe Methode)[8].

Für die Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" wird von der objektiv-zeitgemässen Methode ausgegangen. Sie entspricht dem Charakter des gesetzlichen Verweises auf diese Grundsätze besser als die objektiv-historische Methode. Das Gesetz verlangt durch den Verweis auf diese Grundsätze selbst indirekt die Anpassung ihrer Auslegung an die zeitliche Entwicklung[9]. Die entstehungsgeschichtlichen Gründe dieses gesetzlichen Verweises werden jedoch auch untersucht. Von den Ergebnissen dieser Untersuchung wird nur abgewichen, wenn objektive Gründe dies verlangen[10].

4.3. Auslegungseinschränkungen

Die Art. 957 und 959 OR sind – was später noch dargelegt wird[11] – öffentlichrechtlich gefärbte Normen. Die Auslegung der in den beiden Gesetzesartikeln enthaltenen Begriffe hat deshalb die Auslegungseinschränkungen, die für das öffentliche Recht gelten, zu beachten. Diese sind im Gegensatz zu den Einschränkungen bei der Lückenfüllung[12] relativ unbedeutend und zudem noch umstritten.

Die Auslegung des öffentlichen Rechts erfolgt grundsätzlich gleich wie die des Zivilrechts[13]. Ihr sind jedoch etwas engere Grenzen gesetzt. Dies wird aus den Prinzipien des Rechtsstaates abgeleitet. Die Auslegung hat sich an die Prinzipien der Rechtsgleichheit, Gewaltentrennung und Gesetzmässigkeit zu halten und die Freiheitsrechte zu beachten. Sie muss mit anderen Worten "verfassungsmässig" sein[14]. Mit dieser Anleitung wird aber der Verlauf der engeren Grenzen der Auslegung des öffentlichen Rechts höchst unklar bestimmt. Es ist

8 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 141.
9 Käfer, N 6.168.
10 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 142.
11 Vgl. Ziff. 9.1. und 9.2.
12 Zu den Einschränkungen der Lückenfüllung im öffentlichen Recht vgl. Ziff. 9.3.
13 Allerdings unter Berücksichtigung allfälliger Verschiedenheiten. Dies führt zu den etwas engeren Grenzen der Auslegung im öffentlichen Recht. Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 48; Giacometti, S. 204 ff.; Käfer, N 6.172.
14 Giacometti, S. 205.

denn auch umstritten, ob durch ausdehnende Interpretation zusätzliche Pflichten auferlegt werden dürfen. Einig sind sich die Rechtswissenschaftler bloss darin, dass dies nicht allein durch Analogieschlüsse geschehen darf[15]. Uneinigkeit herrscht jedoch bereits wieder in Fragen der Auslegungsmethoden, insbesondere darüber, ob dem historischen Element in der Auslegung des öffentlichen Rechts eine besondere Bedeutung zukommen müsse[16].

4.4. Gesetzlicher Wortlaut

Massgeblich für die Auslegung ist der in der amtlichen Gesetzessammlung veröffentlichte Text[17]. Die Titel und Randtitel gehören zum Gesetzestext und dienen zu dessen Ergänzung und Entlastung[18]. Als Grundsatz gilt, dass die Texte der drei Amtssprachen gleichwertig sind[19]. Stimmen die drei Texte inhaltlich nicht überein, so kommt dem Rechtssatz trotzdem nur ein Sinn zu. Dieser ist nicht etwa nach dem Mehrheitsprinzip oder einem andern speziellen Verfahren, sondern allein durch die Auslegung zu ermitteln, wobei alle drei sprachlichen Versionen zu berücksichtigen sind[20].

15 Vgl. bei Käfer, N 6.172.

16 Giacometti gibt dem historischen Element in der Auslegung des öffentlichen Rechts Priorität; anders das Bundesgericht (Giacometti, S. 217 f.).

17 Meier-Hayoz, Art. 1 N 94. Vgl. Art. 9 des BG von 1948 über die Rechtskraft der bereinigten Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen [dazu BGE 86 I 320]; Art. 1 f. des BG von 1966 über die Herausgabe einer neuen bereinigten Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen; Art. 1 der V von 1974 über die Rechtskraft der neuen Systematischen Sammlung des Bundesrechts.

18 Meier-Hayoz, Art. 1 N 97; Germann, Probleme S. 550.

19 Als Amtssprachen gelten: Deutsch, Französisch und Italienisch. Das Rätoromanisch ist wohl Nationalsprache, nicht aber Amtssprache. Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 98 ff. Er führt diesen Grundsatz auf Gewohnheitsrecht zurück, andere Autoren stützen ihn auf Art. 116 BV ab. Vgl. auch Käfer, N 6.176.

20 Käfer, N 6.178; Meier-Hayoz, Art. 1 N 106 ff.

4.4.1. Gesetzlicher Wortlaut des Verweises auf die Ordnungsmässigkeit der Buchführung (Art. 957, 728 OR und Art. 325, 166 StrGB)

Die deutschen Texte der Gesetzesartikel, die auf die Ordnungsmässigkeit der Buchführung verweisen, weichen bezüglich dieses Begriffes nicht wesentlich voneinander ab. Die verwendeten Ausdrücke lauten:

Art. 957 OR: "Bücher ordnungsmässig[21] zu führen".
Art. 728 OR: "Bücher (...) ordnungsmässig[21] geführt".
Art. 325 StrGB: "Geschäftsbücher ordnungsmässig zu führen".
Art. 166 StrGB: "(...) ordnungsmässigen Führung (...) von Geschäftsbüchern".

Auch die italienischen Ausdrücke stimmen gut miteinander überein. Sie lauten:

Art. 957 CO: "tenere regolarmente i libri".
Art. 728 CO: "libri (...) regolarmente tenuti".
Art. 325 CP: "tenere regolarmente i libri di commercio".
Art. 166 CP: "tenere regolarmente (...) i libri di commercio".

Nur die französischen Texte zeigen wesentliche Unterschiede. Sie verwenden die Adjektive "exact" (lateinisch: exactum)[22] und "régulier" (conforme aux règles; rangé; ponctuel)[23] alternativ. Die Texte lauten:

Art. 957 CO: "il les (livres) tiendra exactement"
Art. 728 CO: "(livres) tenus avec exactitude"
Art. 325 CP: "tenir une comptabilité régulière"
Art. 166 CP: "tenir régulièrement (...) ses livres de comptabilité".

Welche Bücher gemeint sind präzisiert Art. 957 OR. Er nennt dabei auch die Zwecke der ordnungsmässigen Buchführung:

"diejenigen Bücher (...), die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen".

21 In der Textausgabe des OR von Schönenberger, Zürich 1976, steht in den Art. 728 und 957 fälschlicherweise "ordnungsgemäss".
22 auf Deutsch: genau, streng, sorgfältig, pünktlich, exakt, eingehend, buchstäblich wahr (Langenscheidts Grosswörterbuch Französisch-Deutsch, 46. Aufl. Bern/München/Zürich 1972 S. 389).
23 auf Deutsch: regelmässig, regelrecht, regulär; ordentlich, geordnet; genau, exakt, pünktlich (Langenscheidts Grosswörterbuch, a.a.O. S. 765).

"i libri che sono richiesti della natura e dall' estensione della sua azienda, e dai quali si possano rilevare lo stato patrimoniale di questa, i rapporti di debito e di credito derivanti dal corso degli affari ed il risultato dei singoli esercizi annuali".

"les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires (...) qu'ils révèlent à la fois la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels".

Nicht nur das Führen der Bücher, sondern auch das ordnungsmässige Führen ist eine gesetzliche Pflicht. Dies wird in den verschiedenen Gesetzesartikeln und den drei Sprachen nicht genau gleich strikt ausgesprochen. Am deutlichsten sind die Art. 166 und 325 des StrGB. Sie nennen die Pflicht beim Namen:

"gesetzlich obliegende Pflicht zur ordnungsmässigen Führung (...)", "l'obligation légale de tenir régulièrement (...)" oder "obbligo imposto dalla legge di tenere regolarmente (...)".

Auch der deutsche und italienische Text des Art. 957 OR bzw. CO lassen keine Zweifel zu:

"ist gehalten, (...) ordnungsmässig zu führen"
oder "deve tenere regolarmente (...)".

Nur im französischen Art. 957 CO ist die Verpflichtung etwas schwächer ausgedrückt. Es heisst dort:

"il les tiendra exactement"

und nicht "il doit les tenir", wie es die Übersetzung des deutschen und italienischen Textes erwarten liessen. "Tenir les livres" muss mit "die Bücher führen" übersetzt werden. Weil das Verb "tenir" jedoch in die Zeitform des "futur"gesetzt ist, erhält es dennoch einen, wenn auch nicht sehr starken, Befehls- oder Vorschriftscharakter. Das Gesetz stellt das gewünschte Verhalten des Buchführungspflichtigen mit der Form "il les (les livres) tiendra exactement" als objektiv zukünftig dar, und nimmt diesem die Möglichkeit, anders zu handeln[24].

Diese Verhaltensanweisung wird verstärkt durch den starken Befehlscharakter sowohl des vorangehenden Satzes ("doit posséder les livres")

24 Vgl. Hablützel Ernst, Der Ausdruck des Zukünftigen im Französischen, Winterthur 1965 S. 42; Weber Hans, Das Tempussystem des Deutschen und des Französischen, in' Romanica Helvetica Vol. 45, Bern 1954 S. 181.

wie auch des Titels von Art. 957 CO ("Obligation de tenir une comptabilité").

4.4.2. Gesetzlicher Wortlaut des Verweises auf die aakG und die Bilanzgrundsätze (Art. 959, 322a OR)

Sowohl die deutschen wie auch die italienischen Texte der Art. 959 und 322a stimmen bezüglich des Begriffs "aakG" wörtlich überein:

Art. 959 OR: "(...) allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (...)".
Art. 322a OR: "(...) allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (...)".
Art. 959 CO: "(...) i principi generalmente ammessi dalla pratica commerciale (...)".
Art. 322a CO: "(...) i principi generalmente ammessi dalla pratica commerciale".

Nicht so die französischen:

Art. 959 CO: "(...) principes généralement admis dans le commerce".
Art. 322a CO: "(...) principes commerciaux généralement reconnus".

Die Abweichung der französischen Texte ist jedoch unbedeutend. Die Verben "admettre" und "reconnaître" besitzen wohl unterschiedliche sprachliche Ausdrucksmöglichkeiten, doch zusammengesetzt als "généralement admis" und "généralement reconnus" meinen sie genau dasselbe, nämlich "allgemein anerkannt"[25].

Der Anwendungsbereich und die Aufgaben der aakG werden in Art. 959 genannt[26]. Die verschiedenen sprachlichen Texte weichen nicht wesentlich voneinander ab:

"Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach ((aakG) ...) aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten."

25 Vgl. Langenscheidts Grosswörterbuch, a.a.O. S. 13 und 756 f.

26 Der Anwendungsbereich der aakG nach Art. 322a geht, wie schon dargelegt (Ziff. 1.2.), nicht über denjenigen gemäss Art. 959 hinaus. Es erübrigt sich deshalb, die Textstellen des Art. 322a aufzuführen.

"Il conto d'esercizio ed il bilancio annuale devono essere allestiti secondo ((aakG) ...), si da mostrare agli interessati con la maggiore evidenza e verità la situazione economica dall'azienda."

"Le compte d'exploitation et le bilan annuel sont dressés conformément aux ((aakG) ...), afin que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise."

Präzisierend wird im selben Artikel verlangt, dass die nach den aakG erstellten Rechnungen

"vollständig, klar und übersichtlich",
"in modo completo e chiaro" oder
"complets, clairs et faciles à consulter"

sein sollen. Auf diese Präzisierung bezieht sich der Titel von Art. 959. Er lautet:

"Bilanzgrundsätze. 1. Bilanzwahrheit und -klarheit".
"Norme per l'allestimento. 1. Verità e chiarezza del bilancio."
"Principes à observer. 1. Clarté et sincérité du bilan".

Die Verpflichtung, die aakG und die Bilanzwahrheit und -klarheit bei der Erstellung von Betriebsrechnung und Jahresbilanz zu befolgen, wird unmissverständlich mit den sprachlichen Wendungen

"sind nach (...) aufzustellen",
"devono essere allestiti secondo (...)" oder
"sont dressés conformément aux (...), ils doivent être (...)"

ausgedrückt[27].

5. Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung"

Die Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" setzt sich aus verschiedenen Teiluntersuchungen zusammen. Begonnen wird mit

27 Der deutsche Text enthält einen subjektlosen Passivsatz mit Befehlsaussage. Der französische Text benötigt zwei Sätze: der erste drückt die Verpflichtung gleich wie der deutsche Text mit dem subjektlosen Passivsatz aus, der zweite benötigt das Verb "devoir". Der italienische Text ist einfacher. Mit dem Verb "devere" erhebt er die Befolgung der aakG und der Bilanzwahrheit und -klarheit zur Pflicht.

der sprachlichen Untersuchung, in unserem Falle der semantischen Analyse. Sodann wird mit der systematischen Analyse versucht, die Grundsätze aus dem Zusammenhang des Normenkomplexes der Rechnungslegung und der Rechtsordnung heraus zu verstehen. Die teleologische Untersuchung muss anschliessend danach fragen, was mit dem gesetzlichen Verweis auf die Grundsätze bezweckt wird, und welche Interessen damit geschützt werden sollen. Daraus lassen sich Hinweise auf ihren Sinn und ihre Entstehung gewinnen. Es sind aber auch die realen Gegebenheiten im Bereiche der Buchführung, in denen das Buchführungsrecht wurzelt und die es ordnen will, zu beachten. Dies ist die Aufgabe der realistischen Analyse. Schliesslich soll mit der historischen Untersuchung auch die Geschichte des Buchführungsrechtes für die Sinndeutung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" genutzt werden. Die Vorentwürfe, Entwürfe, Gutachten, Motivenberichte, Botschaften, Kommissions- und Parlamentsprotokolle werden nach Hinweisen und Stellungnahmen zu den Grundsätzen der Buchführung durchforscht.

Im folgenden Kapitel[1] werden zur Ergänzung der Auslegungsarbeiten auch noch die Rechtsvergleichung, die Arbeiten an der laufenden Aktienrechtsrevision und die Betriebswirtschaftslehre zur Erfassung des Sinngehaltes des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" herangezogen.

5.1. Semantische Analyse

5.1.1. Semantische Analyse des Begriffs "ordnungsmässige Buchführung"

Vom gesetzlichen Wortlaut zum Begriff "ordnungsmässige Buchführung" bedürfen vor allem die Adjektive "ordnungsmässig", "regolare", "régulier" und "exact" der Analyse. Dagegen müssen die Wörter "Bücher", "Geschäftsbücher", "libri" usw., sowie die Namen der Buchführungszwecke nicht mehr weiter analysiert werden. Es ist bereits dargelegt worden[2], dass der Art. 957 OR aufgrund seiner Zwecksetzung die Buchführung im weiteren Sinne zum Gegenstand hat. Unter der gesetzlichen Wendung "Bücher (...) zu führen" oder unter deren Substanti-

1 Ziff. 6.
2 Vgl. Ziff. 2.1.

vierung "Buchführung" ist die Buchführung im weiteren Sinne zu verstehen.

Das Wort "ordnungsmässig" wurde um 1890 durch die Verdeutschungsbemühungen des Allgemeinen Deutschen Sprachvereins in das bisher überwiegend französisch-lateinische Vokabular des Rechts und der Verwaltung eingeführt[3]. Es hatte zusammen mit den Wörtern "gesetz- und rechtmässig" das Wort "legal" abzulösen.

Es wäre nun naheliegend "ordnungsmässig" als Synonym zu "gesetz- oder rechtmässig" zu verstehen. Das ergäbe jedoch für die Interpretation des Art. 957 OR wenig Sinn, denn das Gesetz regelt die Rechnungslegung nur sehr unvollständig und will gerade mit dem Begriff "ordnungsmässige Buchführung" die Lücken im Normensystem der Rechnungslegung schliessen. Es bleibt somit zur inhaltlichen Interpretation des Wortes "ordnungsmässig" nur der Rückgriff auf seine Deutung im allgemeinen Sprachgebrauch[4].

Das Wort "ordnungsmässig" lässt sich aufgliedern in das Substantiv "Ordnung" und das Adjektiv "mässig". Das Adjektiv kann den Sinn von "gemäss" tragen, es kann aber auch in einem oberflächlichen Einteilungssinne gebraucht werden. Letzteres ist bei den schon erwähnten Eindeutschungsbemühungen der Fall. Beide Deutungen sind heute üblich. Hingegen ist die Deutung im Sinne von "Mass halten" in den Hintergrund getreten[5].

Das Wort "Ordnung" meint Sauberkeit, Korrektheit sowie systematische Zusammenfassung und weist auf einen Plan, ein System und eine Methode hin, die durch Regeln oder Grundsätze charakterisiert werden können. In Art. 957 OR wird mit "Ordnung" eine ganz bestimmte, nämlich die Ordnung der Buchführung, gemeint. Mit ihr haben sich nicht nur die Kaufleute, sondern auch die Betriebswirtschaftler und Mathematiker beschäftigt[6]. Das Planvolle, Systematische und Methodische in der Buchführung hat seine Wurzeln darum sowohl in der kaufmännischen Praxis als auch in der Wissenschaft; die entsprechenden Regeln und Grundsätze ebenfalls. Weil das Gesetz die Einhaltung der Ordnung der Buchführung gebietet, ohne diese näher zu bezeichnen,

3 Korn, S. 48.

4 Spannhorst, S. 44.

5 Korn, S. 94.

6 Erinnert sei hier an die Mathematiker Lucio Paciola, Ceronimo Cardano, Simon Stevin, Charles Hutton, Augustus de Morgan und Arthur Cayleu, welche die Buchführung für die mathematische Bearbeitung für würdig befunden haben (Käfer, N 2.10).

muss gefolgert werden, dass der Gesetzgeber der Auffassung war, es bestünde nur eine Ordnung der Buchführung oder doch zumindest eine allgemein anerkannte.

Die gleiche Bedeutung wie das Adjektiv "ordnungsmässig" haben die Adjektive "regolare" oder "régulier". Sie sind mit "regelmässig" oder "ordnungsmässig" zu übersetzen und beziehen sich auch auf den Begriff "Ordnung" (ordo = Regel)[7]. Nur das Adjektiv "exact" hat einen von "ordnungsmässig" abweichenden Inhalt. Es meint den engeren Sinn von "ordnungsmässig", nämlich nur "Genauigkeit" und "Sorgfalt"[8].

5.1.2. Semantische Analyse der Begriffe "aakG" und "Bilanzwahrheit und -klarheit"

Der semantischen Analyse bedürfen vor allem der Ausdruck "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" und die Adjektive "vollständig", "klar" und "übersichtlich" sowie die entsprechenden Ausdrücke und Adjektive der französischen und italienischen Gesetzestexte. Bei den Namen der von Art. 959 OR erfassten Rechnungen und bei der in diesem Artikel enthaltenen Zweckformel erübrigt sich die sprachliche Untersuchung. Die Betriebsrechnung, die Jahresbilanz und das Jahresinventar, das ebenfalls unter die Vorschrift von Art. 959 OR fällt, sind bereits erläutert worden[9]. Die gesetzliche Zweckformel

> "damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten"

zeigt auch ohne eingehende sprachliche Analyse, dass sie die in Art. 959 OR aufgeführten Rechnungen überfordert[10].

7 Käfer, Art. 957 N 431.
8 Vgl. Ziff. 4.4.1.
9 Vgl. Ziff. 2.
10 Das Wort "Beteiligte" in bezug auf die wirtschaftliche Unternehmung umfasst nicht nur Inhaber, Teilhaber oder Kapitalberechtigte, sondern auch Mitwirkende (also auch Arbeitnehmer, Gläubiger und Lieferanten) und sogar Betroffene im weitesten Sinne (unter anderem auch Konsumenten) (vgl. zum Bedeutungsfeld des Wortes "Beteiligte" Duden, das grosse Wörterbuch der deutschen Sprache,

Das Wort "Grundsatz" ist verwandt mit dem Wort "Regel" und – falls die moralische Komponente betont wird – auch mit dem Wort "Prinzip". Es vermittelt die Vorstellung, dass für das Verhalten oder Handeln in konkreten Einzelfällen nach Richtlinien vorzugehen ist, die durch bestimmte Zwecke begründet sind. Diese Richtlinien gelten als Grundsätze, wenn sie im Personenkreis, für den sie Geltung beanspruchen, bekannt sind und als erprobt und richtig befunden werden[11]. Das französische Wort "principe" und das italienische Wort "principio" betonen etwas mehr das moralische Element, es kommt ihnen jedoch im Zusammenhang des Textes zu Art. 959 CO der gleiche Sinn zu wie dem Wort "Grundsatz".

Welche Art von Grundsätzen Art 959 OR meint, wird durch die Worte "kaufmännisch", "anerkannt" und "allgemein" etwas konkretisiert.

Mit dem Wort "kaufmännisch" werden Aussagen über den Geltungsbereich und die Herkunft der Grundsätze gemacht. Der Geltungsbereich ist allerdings durch den Sinn dieses Wortes etwas unscharf abgesteckt, denn "kaufmännisch" bedeutet "was den Kaufmann anbetrifft" oder "was das kaufmännische Rechnungswesen anbetrifft". Wird "kaufmännisch" als Herkunftsbezeichnung der Grundsätze gedeutet, so besagt dieses Wort, dass die Grundsätze aus der kaufmännischen Praxis und nicht etwa aus der Betriebswirtschaftslehre stammen. Die anderssprachigen Ausdrücke "commerce", "commerciaux" und "pratica commerciale" betonen noch deutlicher als der deutsche Ausdruck, dass die Grundsätze der kaufmännischen Praxis entspringen sollen. Bezüglich des Geltungsbereiches streichen sie mehr den Bereich des Handels und weniger den des Rechnungswesens hervor, doch kommt dem keine grosse Bedeutung zu, denn der Geltungs- oder Anwendungsbereich muss ohnehin aus der Interpretation des ganzen Art. 959 OR und aus der Stellung der aakG im Normenkomplex der Rechnungslegung ergründet werden.

Die Wörter "allgemein" und "anerkannt" halten fest, dass die Grundsätze von den Kaufleuten allseitig oder insgesamt – also nicht nur von einer speziellen Gruppe von Kaufleuten – als bekannt und gebilligt

Bd. 1 Mannheim 1976 S. 373; Bourquin, S. 262 ff.). Der Ausdruck "wirtschaftliche Lage des Geschäftes" umfasst Kenngrössen zur Beurteilung einer Unternehmung, die auch von den weitestgehenden Betriebsrechnungen und Jahresbilanzen niemals ermittelt werden können.

11 Vgl. Spannhorst, S. 46.

oder zum mindesten als eingeführt und gebräuchlich betrachtet werden müssen. Diese beiden Wörter beziehen sich somit auf die Entstehungsvoraussetzungen der Grundsätze. Die anderssprachigen Wortkombinationen "generalmente ammessi", généralement admis" und "généralement reconnu" haben den gleichen Sinn wie der deutsche Ausdruck "allgemein anerkannt"[12].

Art. 959 OR überlässt das Normieren der Betriebsrechnung und der Jahresbilanz aber nicht allein den aakG. Er verlangt präzisierend, dass diese Rechnungen "vollständig, klar und übersichtlich" aufzustellen sind. Der Randtitel benennt diese präzisierenden Kriterien als Grundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit.

Sind diese Rechnungen nun nach zweierlei Arten von Grundsätzen aufzustellen: Nach den aakG und den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und -klarheit? Oder gehören die Grundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit zu den aakG, womit der Textteil "vollständig, klar und übersichtlich" nur als Veranschaulichung der aakG zu interpretieren wäre?

Wird der Text des Art. 959 allein betrachtet, so ist die zweite Interpretationsart naheliegender. Wird jedoch sein Randtitel miteinbezogen, so erhält die erste Interpretationsweise mehr Gewicht, denn der Textteil "vollständig, klar und übersichtlich" erhält eine eigenständige Bedeutung. Beides folgt nicht nur aus dem deutschen, sondern auch aus dem italienischen und dem französischen Text.

Die Adjektive "vollständig", "klar" und "übersichtlich" haben ein sehr grosses und sich zum Teil überschneidendes Bedeutungsfeld. "Vollständig" hat einmal die Bedeutung von "voller Stand", d.h. alle notwendigen Einzelteile sind vorhanden. Die Vorstellung des Zusammengesetztseins kann auch gegenüber der Idee des Ganzen, des Vollkommenen zurücktreten. Das Adjektiv "vollständig" wird aber mehr im Sinne des Lückenlosen, des Erfassens aller Einzelteile, des Durchlaufens aller Stufen der Entwicklung, gebraucht[13]. Das Adjektiv "klar" hat sehr viele Bedeutungen. Im Zusammenhang mit der Buchführung sind folgende Bedeutungen relevant: "Unzweifelhaft", "unzweideutig", "bestimmt", "tatsächlich", "auf Tatsachen begründet", "durchsichtig", "unverwirrt", "geordnet" und "richtig"[14]. Das Adjektiv "übersicht-

12 Vgl. Ziff. 4.4.2.; Bourquin, S. 246.
13 Grimm Gebr., Deutsches Wörterbuch, Bd. 12 II Leipzig 1951 S. 711 ff.
14 Grimm Gebr., Deutsches Wörterbuch, Bd. 5 Leipzig 1873 S. 981 ff.

lich" schliesslich wird vielfach mit "klar" erläutert oder mit "leicht überschaubar" umschrieben[15].

Werden diese Adjektive in ihrem eigentlichen sprachlichen Sinn auf die Betriebsrechnung, die Jahresbilanz und das Inventar bezogen, so werden sie für diese Rechnungen zu sehr strengen sachlichen Massstäben. Dies trifft nicht nur für diese deutschen Adjektive, sondern auch für ihre italienischen und französischen Versionen zu.

5.2. Systematische Analyse

5.2.1. Beitrag zur Sinnermittlung der Grundsätze der Buchführung

Die Einordnung der Grundsätze der Buchführung in den Normenkomplex der Rechnungslegung wurde bereits vorne dargestellt[16]. Es hat sich gezeigt, dass die Buchführungsnormen für die Unternehmungen mit Handelsregistereintragungspflicht an verschiedenen Stellen des OR und in verschiedenen eidg. und kant. Erlassen eingefügt sind. Die Rangordnung unter den einzelnen Normen, inkl. den Grundsätzen der Buchführung, bestimmt sich nach der Regel, dass der besondere dem allgemeinen Rechtssatz vorgeht.

In der Hierarchie der Buchführungsnormen sind die Grundsätze der Buchführung als allgemeinste Normen an der letzten Stelle eingesetzt, d.h. sie gelten nur in denjenigen Fällen, die nicht durch spezielle Normen geregelt sind; sie haben die Lücken im Netz der Buchführungsnormen zu füllen. Diese Lückenfüllung durch die Grundsätze darf aber nicht zu Widersprüchen mit den Buchführungszwecken und auch nicht zu Widersprüchen mit Buchführungsnormen führen, die hierarchisch höher eingestuft sind als die Grundsätze.

5.2.2. Beitrag der systematischen Analyse zur Benennung der Grundsätze

Das OR und das StrGB benützen den Namen "Grundsätze der Buchführung" nicht. Sie sprechen in den Art. 957, 728 OR und Art. 325,

15 Grimm Gebr., Deutsches Wörterbuch, Bd. 11 II Leipzig 1936 S. 555.
16 Vgl. Ziff. 1.

166 StrGB von der ordnungsmässigen Buchführung und in den Art. 959, 322a OR von den aakG sowie in Art. 959 OR von den Bilanzgrundsätzen der Bilanzwahrheit und -klarheit.

Die Einhaltung des Kriteriums der Ordnungsmässigkeit wird im Rahmen der Pflicht zur Buchführung gefordert. Weil diese Pflicht nicht nur die laufende Buchführung, sondern auch die Pflicht zur Erstellung der Abschlussrechnungen umfasst, gilt das Kriterium der Ordnungsmässigkeit auch für die Abschlussrechnungen. Die aakG und die Bilanzwahrheit und -klarheit sind hingegen nach der Struktur des 32. Titels des OR nur auf die Abschlussrechnungen zu beziehen, denn ihre Befolgung wird im Rahmen der Bilanzvorschriften verlangt.

Diese drei Arten von Grundsätzen unterscheiden sich somit systematisch bezüglich ihres Anwendungsbereiches. Ihre Einstufung in die Hierarchie der Rechnungslegungsnormen ist jedoch genau die gleiche. Diese Gemeinsamkeit, wie auch der Unterschied im Anwendungsbereich, sollte in der Benennung der Grundsätze aufgezeigt werden. Auf Grund der systematischen Analyse ist deshalb folgende neue Namensgebung zu empfehlen: "Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" für die Grundsätze gemäss Art. 957 OR und "Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung" für diejenigen des Art. 959 OR. Der Begriff "Bilanzierung" wird dabei in einem weiteren Sinne verstanden. Er umfasst alle Abschlussrechnungen, d.h. die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung (bzw. Betriebsrechnung) und das Jahresinventar.

5.3. Teleologische Analyse

Die teleologische Analyse des gesetzlichen Verweises auf die Grundsätze der Buchführung muss danach fragen, was mit diesem Verweis bezweckt wird, und welche Interessen schliesslich damit geschützt werden sollen[17]. Weil dieser Verweis im Buchführungsrecht erfolgt, muss sein Zweck im Zusammenhang mit der "ratio legis" des Buchführungsrechtes betrachtet werden. Dies erfordert seinerseits eine Beachtung der Interessenkonflikte um die Buchführung.

17 Zur Aufgabe der teleologischen Analyse vgl. an Stelle vieler Meier-Hayoz, Art. 1 N 192 ff.

5.3.1. Interessenlage im Bereich der Buchführung

An der Buchführung, insbesondere an den Abschlussrechnungen, sind vor allem diejenigen Personengruppen und Institutionen interessiert, die einen wirtschaftlichen Anspruch auf einen Nutzenzufluss aus der Unternehmung haben. Es sind dies die Eigenkapitalgeber, die Fremdkapitalgeber, die gewinnbeteiligten Arbeitnehmer, die übrigen Arbeitnehmer und der Staat, insbesondere der Fiskus.

Die Eigenkapitalgeber, die gewinnbeteiligten Fremdkapitalgeber, die gewinnbeteiligten Arbeitnehmer und die Steuerbehörden erwarten von der Buchführung die Informationen zur Bemessung ihrer jährlichen finanziellen Ansprüche. Die beiden ersten Gruppen wollen von ihr zudem noch Informationen zur Beurteilung der Geschäftsführung und Entscheidungsunterlagen für ihre Kapitaldispositionen. Die übrigen Fremdkapitalgeber wünschen sich Informationen zur Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Unternehmung und die übrigen Arbeitnehmer möchten schliesslich Informationen im Zusammenhang mit ihren Lohnforderungen und zur Beurteilung der Sicherheit ihrer Arbeitsplätze[18].

Diese verschiedenen Personengruppen und auch die Mitglieder innerhalb einer Gruppe haben unterschiedliche Möglichkeiten zur Beschaffung der von ihnen benötigten Informationen. Die besten Möglichkeiten besitzen ohne Zweifel diejenigen Eigenkapitalgeber und gewinnbeteiligten Arbeitnehmer, die in der Unternehmungsleitung vertreten sind. Aber auch andere verfügen über relativ gute Möglichkeiten. So z.B. diejenigen Kreditgeber, welche die Erfüllung ihrer Informationswünsche zur Bedingung für die Kreditvergabe machen können[19], und die Steuerbehörden, die auf Grund der Steuergesetze zur Beschaffung besonderer Informationen ermächtigt sind[20].

Verschiedene starke Interessengruppen vermögen sich, unabhängig von der handelsrechtlichen Regelung der Buchführung, die von ihnen gewünschten Informationen über die finanzielle Situation der Unter-

18 Näheres zu den Informationsinteressen der verschiedenen Personen, Personengruppen und Institutionen bei Brunner J.P., S. 51 ff.; Schindler, S. 24 ff.; Moxter, Publizitätsvorschriften S. 86 ff., 109 ff., 136 ff.

19 Die Information über die Kreditwürdigkeit der Unternehmung ist nur ein Sicherungsmittel für den Kreditgeber. Er kann sich aber weit besser durch unmittelbare Sicherung von Aktiven schützen (vgl. Brunner J.P., S. 56 f.).

20 Vgl. Brunner J.P., S. 58.

nehmung selbst zu verschaffen. Diejenigen unter ihnen, die in den Geschäftsleitungen der Unternehmungen vertreten sind, gehören zu den Verfassern der Abschlussrechnungen und können somit in einem bestimmten Ermessensbereich deren Informationen gemäss ihren Interessen ausgestalten. Ihnen gegenüber stehen die schwächeren Interessengruppen, die allein auf die Informationen aufgrund der handelsrechtlichen Abschlussrechnungen angewiesen sind, weil sie selber keine zusätzlichen Informationen beschaffen können. Sie laufen Gefahr, dass sie aufgrund ihrer Informationsrückstände nicht nur gegenüber den besser informierten Interessengruppen, insbesondere den Bilanzverfassern, benachteiligt sind, sondern von diesen sogar übervorteilt werden können[21]. Diese Gefahr ist sogar sehr gross, denn das Wirtschaftsleben ist von "Machtkämpfen durchzogen, in denen auch die kaufmännischen Rechenschaftsberichte als Instrumente dienen können"[22].

5.3.2. Interessenschutz des Buchführungsrechts

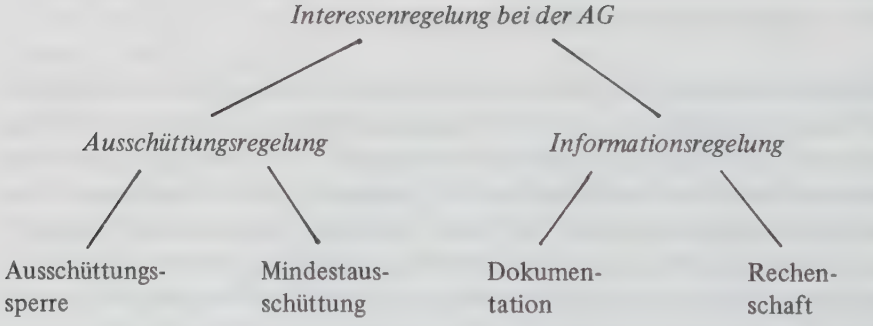
Mit der gesetzlichen Regelung des von verschiedenen Interessengruppen umkämpften Gebietes der Rechenschaftsberichte (laufende Buchführung und Abschlussrechnungen) beeinflusst der Gesetzgeber die hier herrschenden Interessenkonflikte. Er begünstigt eine Gruppe und benachteiligt dabei eine andere in ihren bisherigen Positionen. Aber nicht nur mit der Regelung der Buchführung beeinflusst er den Interessenkonflikt; er tut dies auch mit der Regelung der Gewinnausschüttungen. Wegen den grundsätzlichen Unterschieden der verschiedenen rechtlichen Unternehmungsformen und den ihnen eigenen Interessenlagen hat der Gesetzgeber die Buchführung und Ausschüttung für die einzelnen Unternehmungsformen oder für bestimmte Gruppen von ihnen unterschiedlich geregelt. Der gesetzliche Interessenschutz des Buchführungsrechts ist dadurch nicht für alle Unternehmungsformen gleich. Wohl gibt es allgemeine Schutzzwecke, daneben bestehen aber die speziellen Schutzzwecke für die verschiedenen Unternehmungsformen.

21 Moxter zeigt dies am Beispiel des Kleinaktionärs (Publizitätsvorschriften S. 86 ff.).
22 Leffson, GoB S. 28.

Als allgemeine Zwecke werden genannt[23]:

1. Gewährung eines möglichst sicheren Einblicks in die wirtschaftliche Lage[24] des Geschäftes (Art. 959 OR). Wer alles durch diese Norm geschützt werden soll, wird vom Gesetz mit dem Ausdruck "Beteiligte" nur ungenau festgehalten. Der Kreis, der durch diese Norm geschützten Personen und der Inhalt des Begriffs "sicherer Einblick" muss für jede Unternehmungsform separat ermittelt werden.
2. Bereitstellen von Beweisurkunden (sie können im Prozess sowie im Konkurs- und Nachlassverfahren benötigt werden). Dieser Zweck gilt der Beweissicherung und dient grundsätzlich allen Interessengruppen.

Die speziellen Schutzzwecke bei den verschiedenen Unternehmungsformen basieren auf ganz besonderen gesetzlichen Interessenregelungen. Die Interessenregelung bei der Aktiengesellschaft (AG)[25] hat z.B. folgende Ausgestaltung[26]:



23 Vgl. anstelle vieler His, Art. 957 N 12 ff.; Zimmermann, S. 8a.

24 An welchen Kriterien die wirtschaftliche Lage des Geschäftes gemessen werden soll, konkretisiert Art. 957 OR. Die Kriterien sind: Die Vermögenslage, die Schuld- und Forderungsverhältnisse und das Betriebsergebnis.

25 Es wird hier nur das Beispiel der AG aufgeführt, weil die AG die in der Schweiz am weitesten verbreitete Unternehmungsform ist (vgl. Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1976, S. 390).

26 Vgl. Baetge, S. 23.

a) Ausschüttungsregelung

Wichtigste Konfliktparteien sind hier die Gläubiger, die geschäftsleitenden Aktionäre (Verwaltung), die übrigen Aktionäre und die Arbeitnehmer.

Einen sehr starken Schutz gewährt das Gesetz den Interessen der Gläubiger. Es bewirkt dies durch den Schutz des Grundkapitals und die Ausschüttungssperre. Im einzelnen[27]:

1. Schutz der Aufbringung des Grundkapitals (Art. 624 Abs. 1).
2. Sicherung des Grundkapitals: Einlagerückzahlungsverbot (Art. 680 Abs. 2), Dividendensperre bei ungedecktem Grundkapital (Art. 675 Abs. 2), Zinsverbot auf Aktienkapital (Art. 675 Abs. 1), Verbot des Erwerbs eigener Aktien (Art. 659), besondere Schutzbestimmungen bei der Reduktion des Grundkapitals (Art. 732 ff.).
3. Gewinnausweis- und Auszahlungshemmung durch die Höchstbewertungsvorschriften (Art. 664 ff.).
4. Besondere Pflichten der Verwaltung bei Unterdeckung des Grundkapitals und bei Überschuldung (Art. 725).

Nur vage geregelt ist die Mindestausschüttung. Wohl hat der Aktionär ein Recht auf Dividende[28] (Art. 660 Abs. 1), doch seine alljährliche konkrete Ausgestaltung unterliegt weitgehend dem Ermessen der Aktionärsmehrheit[29]. Vor seiner Ausschüttung werden vom ausgewiesenen Gewinn abgezogen:

1. Der Anteil, der den gesetzlichen und statutarischen Reserven zugewiesen werden muss (Art. 671 und 672).
2. Der Anteil, der durch Generalversammlungsbeschluss zusätzlichen Reserven zugewiesen wird (Art. 674 Abs. 2).

27 Vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, S. 207 f.; Weiss, S. 33 ff. und 41 ff.

28 Das Dividendenrecht ist das wichtigste Vermögensrecht des Aktionärs. Weitere Vermögensrechte sind: Das Bezugsrecht (Art. 652), in besonderen Fällen das Recht auf Bauzinsen (Art. 676), das Recht auf die Liquidationsquote (Art. 660 Abs. 2), evtl. das Recht auf die Benützung der Gesellschaftsanlagen (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, S. 240 ff.).

29 Forstmoser/Meier-Hayoz, S. 243 f.

3. Der Anteil, der gemäss den Statuten oder dem Generalversammlungsbeschluss Wohlfahrtseinrichtungen der Arbeitnehmer zugewiesen wird (Art. 673 und 674 Abs. 3).
4. Die Gewinnanteile der Verwaltungsräte, sofern die Einlage in den gesetzlichen Reservefonds und eine Mindestdividende sichergestellt ist (Art. 677).

Der ausschüttbare Gewinn kann auch noch auf andere Weise vermindert werden. Die Verwaltung ist durch Art. 663 ermächtigt, mit "Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Verteilung einer möglichst gleichmässigen Dividende" stille Reserven zu bilden. Ein Teil des Reingewinns wird dadurch in den Jahresabschlussrechnungen gar nicht ausgewiesen und kann damit auch nicht zur Verteilung gelangen.

All diese Möglichkeiten zur Verminderung der Gewinnausschüttung decken sich in der Regel mit den Interessen der Verwaltung oder der Mehrheitsaktionäre. Diese müssen ihre finanziellen Interessen nicht wie die Kleinaktionäre allein aus der Gewinnausschüttung befriedigen; ihnen stehen verschiedene andere Möglichkeiten offen, z.B. Honorare, Spesen und Abschlüsse von vorteilhaften Verträgen mit anderen ihnen gehörenden Unternehmungen[30]. Sie sind darum zum eigenen Vorteil und zum Nachteil der Kleinaktionäre in der Regel daran interessiert, nur einen Teil des Reingewinnes als Dividende auszuschütten[31].

b) Informationsregelung

Konfliktparteien sind hier die Verwaltung einerseits, die Aktionäre, die Gläubiger, der Fiskus und die Arbeitnehmer andererseits.

Die Verwaltung ist nach Art. 722 Abs. 3 für die Buchführung verantwortlich und kann bei diesbezüglicher Pflichtverletzung gemäss Art. 754 ff. zur Verantwortung gezogen werden. Informationsempfänger sind die Aktionäre (Art. 696), die Gläubiger (Art. 704), der Fiskus (Steuergesetze) und die am Gewinn beteiligten Arbeitnehmer (Art. 322a). Nicht informationsberechtigt sind die übrigen Arbeitnehmer.

30 Forstmoser/Meier-Hayoz, S. 63.
31 Vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, S. 63.

Die Verwaltung wird von den Aktionären gewählt und ist ihnen darum rechenschaftspflichtig. Die Rechenschaftslegung beinhaltet die Dokumentation über die Geschäftsvorfälle (laufende Buchführung, Geschäftskorrespondenz) und die eigentliche Rechenschaftslegung gegenüber den Aktionären. Ersteres erfolgt durch die laufende Buchführung, letzteres durch die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und den Geschäftsbericht sowie den Bericht der Kontrollstelle. Dieser muss feststellen, ob die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung mit der laufenden Buchführung und den gesetzlichen Vorschriften übereinstimmen. Aufgrund der Information der Rechenschaftslegung wird der Aktionär sein Stimmrecht bei der Wahl des Verwaltungsrates, bei der Abnahme von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Geschäftsbericht sowie bezüglich der Gewinnverteilung und der Entlastung der Verwaltung ausüben. Zudem wird er aufgrund dieser Informationen den Wert seiner Aktien errechnen. Will er nun sein Stimmrecht wirksam ausüben und den Wert seiner Aktien zuverlässig ermitteln, so ist er auf möglichst objektive Informationen angewiesen[32].

Solche Informationen soll Art. 959 gewährleisten. Durch die Höchstbewertungsvorschriften wird die Objektivität der Informationen jedoch bereits beeinträchtigt. Immerhin kennt der Aktionär diese Beeinträchtigung und kann sie in Rechnung stellen. Dies trifft bei den stillen Reserven, die nicht auf den Höchstbewertungsvorschriften beruhen, die also nicht Zwangsreserven sind, nicht mehr zu. Die Spezialnorm Art. 663 Abs. 2 gestattet der Verwaltung, durch Bildung von stillen Reserven von der allgemeinen Norm Art. 959 abzuweichen. Dies allerdings nur, wenn es im Hinblick auf das dauernde Gedeihen der Unternehmung oder auf eine gleichmässige Dividendenauszahlung gerechtfertigt ist.

Das Obligationenrecht will somit den Aktionär mit seinen Interessen an einer wirksamen Ausübung seiner Stimm- und Vermögensrechte nicht konsequent schützen. Es vermindert die Rechenschaftspflicht der Verwaltung gegenüber den Aktionären dann, wenn die Verwaltung nicht ihre Eigeninteressen, sondern das "dauernde Gedeihen der Unternehmung" oder eine gleichmässige Dividendenauszahlung, ohne Benachteiligung einzelner Aktionärsgruppen, verfolgt. Eine gewisse gesetzliche Korrektur zur Verminderung der Kontrollmöglichkeiten der Aktionäre

32 Vgl. Schindler, S. 25 ff.; Gautschi, Rechenschaftsablegung S. 118 ff.

wurde mit den Kontrollaufgaben der Kontrollstelle geschaffen (Art. 728 f.). Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber die Geschäftsleitung vor hemmenden Fesseln befreien und die Funktionsfähigkeit der Aktiengesellschaft vergrössern[33].

Auch die Gläubiger der Aktiengesellschaft haben ein Recht auf Einsicht in die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Ihre Interessen werden vom Gesetz indessen vor allem bei der Ausschüttungsregelung berücksichtigt. Bezüglich der Informationsregelung zeigt das Buchführungsrecht nicht direkt, dass es die Interessen der Gläubiger stark schützen will. Auch die Buchführungsliteratur misst dem Prinzip des Gläubigerschutzes bei der Informationsregelung keine grosse Bedeutung zu[34], obwohl die Höchstbewertungsvorschriften mit ihrer Gewinnausweis- und Auszahlungshemmung vor allem den Gläubigerinteressen nachkommen.

c) Vermischung der Ausschüttungs- mit der Informationsregelung

Die Vermischung der Ausschüttungs- mit der Informationsregelung ergibt sich vor allem auf Grund des Art. 663 Abs. 2 OR und der Höchstbewertungsvorschriften. Durch die Zulassung der stillen Reserven wird es der Verwaltung ermöglicht, über Falschinformationen eine zusätzliche Ausschüttungssperre einzuführen. Dies kann in vielen Fällen durchaus im Interesse des dauernden Gedeihens der Unternehmung und damit auch im Interesse der Gläubiger und Aktionäre liegen. Es besteht jedoch die Gefahr, dass deren Interessen in bestimmten Fällen schwer verletzt werden können, z.B. dann, wenn die Verwaltung Verluste durch Auflösung von stillen Reserven verheimlicht. Dem Aktionär ist es wegen fehlender Informationen über diese Verluste und über mögliche Fehler der Verwaltung dann nicht möglich, sein Stimmrecht gemäss den Erfordernissen der tatsächlichen Situation auszuüben.

33 Vgl. Botsch 1928, in: BBl 1928 I S. 237 f.
34 Vgl. Käfer, N 6.10.

5.3.3. Interessenlage und Grundsätze der Buchführung

Die Grundsätze der Buchführung haben gemäss der systematischen Analyse[35] die Aufgabe, diejenigen Buchführungsfragen, zu denen das Gesetz selbst keine vollständige oder überhaupt keine Antwort gibt, zu lösen[36]. Sie konkretisieren somit die Informations- und die zum Teil damit verknüpfte Ausschüttungsregelung. Auf diese offenen Fragen konzentriert sich nun der Streit der Interessengruppen, denn diese Gruppen haben unterschiedliche Vorstellungen von ihrer Lösung und damit vom Inhalt der Grundsätze. Die starken Interessengruppen wollen über die Ausgestaltung der Grundsätze der Buchführung die Informations- und Ausschüttungsregelung des Buchführungsrechts zu ihren Gunsten verändern. Dazu werden sie bemüht sein, entsprechende Grundsätze zu schaffen oder Grundsätzen, die ihren Interessen widersprechen, die Anerkennung zu verweigern.

Mit Hilfe der Grundsätze der Buchführung darf aber die gesetzliche Interessenregelung von einzelnen Interessengruppen nicht verändert werden. Der gesetzliche Verweis auf die Grundsätze ist nicht eine Delegation der Interessenregelung. Diese wurde vom Gesetzgeber vorgenommen, und die Grundsätze der Buchführung müssen ihr entsprechen.

5.3.4. Konsequenzen für die Ermittlung und Schaffung von Grundsätzen

Weil die Grundsätze der Buchführung der Interessenregelung des Buchführungsrechts untergeordnet sind, muss durch die Methode ihrer Ermittlung und Schaffung auch garantiert sein, dass nicht eine Interessengruppe, d.h. eine Partei des Interessenkonfliktes, allein über ihre Entstehung oder Nichtentstehung sowie über deren konkrete Ausgestaltung bestimmen darf.

35 Vgl. Ziff. 5.2.

36 Sie dürfen dabei gemäss systematischen Überlegungen die offenen Buchführungsfragen nicht im Widerspruch zu den gesetzlichen Buchführungsnormen lösen.

5.4. Realistische Analyse

Der gesetzliche Verweis auf die Grundsätze der Buchführung ist vor dem Hintergrund der durch diese Vorschrift zu regelnden Sachverhalte und der Bilanzierungspraxis der buchführenden Kaufleute, d.h. der Bilanzverfasser, zu betrachten.

5.4.1. Kaufmännische Praxis und Grundsätze der Bilanzierung

Gemäss der teleologischen Analyse haben die Grundsätze der Buchführung die allgemeine gesetzliche Informations- und zum Teil auch die Ausschüttungsregelung im Sinne der gesetzlichen Richtlinien zu konkretisieren. Von der kaufmännischen Praxis, d.h. von den buchführenden Kaufleuten oder den Bilanzverfassern, werden Grundsätze für die Bilanzierung – abgesehen von wenigen Ausnahmen[37] – wegen fehlender allgemeiner Anerkennung als nicht existent betrachtet[38]. Diese Praxis setzt sich sogar mit der Missachtung der Gliederungsanforderungen, welche die Art. 959 und 663 Abs. 1 OR an die Abschlussrechnungen stellen, über gesetzliche Bilanzierungsvorschriften hinweg[39]. Die Bilanzverfasser nehmen sich damit bei der Erstellung der handelsrechtlichen Bilanz sehr grosse Freiheiten, die sie für die Durchsetzung ihrer Interessen ausnützen können. Sie informieren in der Regel die Bilanzadressaten so wenig wie nur möglich über die finanzielle Situation der Unternehmung, insbesondere über die Höhe des erwirtschafteten Gewinnes[40].

37 Als aakG werden aufgeführt: Das Niederstwertprinzip und das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne (Blumer/Graf, S. 70; Bruppacher, S. 25; Eberle, S. 65).

38 Dober, SAG 1965 S. 171 ff.; Blumer/Graf, S. 70; Lutz, SAG 1976 S. 87; Bruppacher, S. 25. Vgl. Zwischenbericht, S. 40 und 50; Bossard, Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung S. 93 ff.; Leu, SAG 1975 S. 12 f. Ziff. 5–7; Bürgi, Art. 662, 663 N 93 ff.

39 Bossard, Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung S. 93 ff.; Käfer, SAG 1974 S. 74 ff.

40 Die NZZ kritisierte diese Praxis der Bilanzverfasser in ihrer Betriebswirtschaftlichen Beilage vom Mai 1964. Unter dem Titel "Fragwürdigkeit der Informationspolitik schweizerischer Unternehmungen" nahmen folgende Autoren kritische Stellung: Bosshard E., Bilanzklarheit, Bilanzwahrheit und Publizität nach schweizerischem Aktienrecht; Schmidt R.B., Die Aussagefähigkeit des Jahresabschlus-

5.4.2. Handelsbilanz

Die handelsrechtliche Bilanz in der kaufmännischen Praxis (Handelsbilanz) wird neben den wenigen gesetzlichen Bestimmungen – wovon zwei weitgehend missachtet werden (Gliederungsanforderungen der Art. 959 und 663 Abs. 1 OR) – vor allem durch die Bilanzausweispolitik ihrer Verfasser bestimmt. Dieser Politik können folgende Motive zu Grunde liegen: Vorsicht, Imagepflege, Vorteilswahrung, Geheimhaltungs- und Benachteiligungsabsicht[41].

Die Handelsbilanz ist als Nominalkapitalrechnung konzipiert. Die Bewertung erfolgt nach dem Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip[42]. Dieses Prinzip fixiert jedoch nur Höchstwerte. Für die Wertsetzung nach unten werden keine Grenzen gesetzt. Bei der Zuteilung der Erfolgselemente auf die einzelnen Perioden gilt das Imparitätsprinzip: Von den Gewinnen dürfen nur die realisierten und von den Verlusten müssen sowohl die realisierten wie auch die unrealisierten ausgewiesen werden[43]. Für die Gliederung der Jahresbilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung gelten keine Mindestvorschriften[44].

ses nach deutschem Aktienrecht; Brunner A.C., Die Möglichkeiten zur Verschleierung der Bilanzklarheit; Ittensohn J., Finanzanalayse und Information (Nr. 2306/2307 vom 28. Mai 1964 Mittagausgabe). Eine weitere Diskussion in der Öffentlichkeit zum selben Thema fand im Herbst 1965 statt, nachdem Dr. G. Gautschi vom EJPD beauftragt wurde, die Revisionsbedürftigkeit des Aktienrechts zu überprüfen (vgl. zu dieser Diskussion anstelle vieler: Stadlin A., Bilanzwahrheit und -klarheit, Bericht über das Montagsforum des Gottlieb-Duttweiler Institutes in Rüschlikon-Zürich, in: BuV 1965 S. 229 f.; Tat vom 7. April 1965 abends; NZZ vom 9. April 1965; National Zeitung vom 11. April 1965; Tages Anzeiger vom 8. April 1965; Bürgi W.F., Unsere Gesellschaften müssen sich an zeitgemässe Richtlinien gewöhnen, Referat an der Arbeitstagung der Gesellschaft praktizierender Wirtschaftsberater, in: Finanz und Wirtschaft vom 4. August 1965).

41 Eberle, S. 68 f.

42 Das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip gilt von Gesetzes wegen für die Aktiengesellschaft und die anderen Kapitalgesellschaften, die den aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften unterworfen sind. Für alle übrigen Unternehmungsformen gilt dieses Prinzip im Rahmen des Niederstwertprinzipes als aakG (Blumer/Graf, S. 105 ff.; Beeler, Buchführungsrecht S. 78). Eine Ausnahme vom Anschaffungskostenprinzip sieht das Gesetz bei den kotierten Wertpapieren vor (Art. 667 Abs. 1 OR).

43 Vgl. Eberle, S. 62 ff.

44 Vgl. Zwischenbericht, S. 40 und 50.

Diese so ausgestaltete Bilanz ermöglicht es ihren Verfassern, den Bilanzadressaten ein falsches Bild der finanziellen Situation der Unternehmung zu vermitteln. So können sie ohne weiteres z.B. in guten Geschäftsjahren nur einen Teil des erzielten Gewinnes ausweisen. Nach ihrer Meinung werden dadurch die Grundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit des Art. 959 OR nicht verletzt; denn die einzige rechtliche Bedeutung dieser Grundsätze sehen sie darin, dass diese eine Bilanzierung, die ein günstigeres Bild von der Vermögens- und Ertragslage einer Unternehmung vermittelt, als es der Wirklichkeit entspricht, nicht gestatten[45]. Selbst die solchermassen eingeschränkte rechtliche Bedeutung dieser Grundsätze wird bei der Auflösung stiller Reserven (z.B. zur Verheimlichung von Verlusten) nicht beachtet. Die Auflösung stiller Reserven ist nach Auffassung der kaufmännischen Praxis in grossem Umfange gestattet, obwohl dies im Geschäftsjahr der Auflösung zu einer günstigeren Gestaltung der Ertragslage der Unternehmung führt, als es der Wirklichkeit entspricht[46].

Die Bilanzverfasser können aber auch durch minimale Gliederung der Jahresrechnung sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ein falsches Bild der finanziellen Situation der Unternehmung vermitteln. Durch minimale Gliederung wird den Bilanzadressaten der Einblick in die Zusammensetzung der Aktiv- und Passiv-, bzw. der Ertrags- und Aufwandposten, erschwert oder praktisch verunmöglicht. Dadurch kann der Bilanzleser weder die Finanzierungsverhältnisse noch die Wirtschaftlichkeit, die Ertragskraft, den Geldmittelanfall und die Rentabilität der Unternehmung beurteilen[47].

5.4.3. Unternehmungsbilanz

Die durch die gesetzliche Interessenregelung (Ausschüttungs- und Informationsregelung) und die Bilanzausweispolitik verfälschten Informationen der Handelsbilanz können ihren Verfassern nicht als Entscheidunterlagen zur Führung der Unternehmung dienen. Diese sind auf objektive Informationen angewiesen. Sie können sich diese Infor-

45 Vgl. Staehelin M. (sen.), S. 73 f.; Blumer/Graf, S. 76.

46 Näheres zum zulässigen Umfang und zu den zulässigen Möglichkeiten der Auflösung stiller Reserven bei Dieterle, ASA 1977 S. 49 ff.

47 Vgl. Bossard, Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung S. 94.

mationen mit der Unternehmungsbilanz und der auf ihren Grunddaten aufbauenden Kostenrechnung sowie den betriebswirtschaftlichen Statistiken und Vergleichsrechnungen beschaffen.

Die Unternehmungsbilanz weicht nun bezüglich der Bewertung, der Periodenzuteilung der Erfolgselemente und der Gliederung wesentlich von der Handelsbilanz ab.

Wohl wird bei der Bewertung der Aktiven in der Unternehmungsbilanz von den Anschaffungspreisen ausgegangen. Ihrer Bewertung nach unten werden jedoch durch sachgemässe Abschreibungsregeln Grenzen gesetzt. Für den Fall, dass die Wiederbeschaffungspreise über die Anschaffungspreise steigen, werden Bewertungskorrekturen nach oben vorgenommen. Diese können bei besonders stark steigenden Wiederbeschaffungspreisen auch über die Anschaffungswerte hinausgehen.

Die Zuteilung der Erfolgselemente auf die einzelnen Perioden erfolgt in der Regel nach dem Verursachungsprinzip. Dadurch werden im Gegensatz zur Handelsbilanz auch die noch nicht realisierten, aber bereits verursachten Gewinne berücksichtigt.

Die Gliederung der Aktiv- und Passiv- bzw. der Aufwands- und Ertragsposten erfolgt nach sachlichen Gesichtspunkten. Sie wirkt sich im ganzen System der laufenden Buchführung der Unternehmung aus. Schon der Kontenplan und die Buchungsanweisungen werden auf die Postengliederung in der Jahresbilanz und in der Erfolgsrechnung ausgerichtet.

5.4.4. Gemeinsamkeiten der Unternehmungs- und der Handelsbilanz

Der Kontenplan und die Buchungsanweisungen der Unternehmungsbilanz bilden nun auch die Grundlagen für die Handelsbilanz. Die Erfassung, Sichtung und Verteilung der wirtschaftlichen Vorgänge der Unternehmung in der laufenden Buchführung, d.h. die Dokumentation über diese Vorgänge, erfolgt für beide Bilanzarten gemeinsam. Erst die beschreibende Abbildung der erfassten Tatsachen in der Bilanz und deren erklärende Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung (bzw. Betriebsrechnung) erfolgt für die beiden Bilanzarten getrennt, und zwar nach deren spezifischen Grundsätzen.

5.4.5. Kaufmännische Praxis und Grundsätze für die laufende Buchführung

Dadurch, dass die Bilanzverfasser an einer zuverlässigen, den Zwecken der Unternehmungsbilanz verpflichteten laufenden Buchführung interessiert sind, konnten für die laufende Buchführung – anders als für die Bilanzierung – sehr zahlreiche Grundsätze entstehen, die von der kaufmännischen Praxis auch als rechtlich verbindlich anerkannt werden[48].

5.5. Historische Analyse

5.5.1. Historische Analyse des Begriffs "ordnungsmässige Führung von Geschäftsbüchern"

Der Begriff "ordnungsmässige Führung von Geschäftsbüchern" ist schon im OR vom 14. Juni 1881 zu finden. Art. 877 aOR lautet:

> "Wer verpflichtet ist, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist auch zu ordnungsmässiger Führung von Geschäftsbüchern verhalten, aus welchen die Vermögenslage des Geschäftsinhabers und die einzelnen mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse ersehen werden können".

Der franösische Text spricht von livres "régulièrement tenus" und entsprechend lautet auch der italienische Text: "tenere regolarmente".

Ähnliche Ausdrücke finden sich in älteren ausländischen Gesetzen. Art. 34 des deutschen und österreichischen AHGB von 1861 erwähnt "ordnungsgemäss geführte Handelsbücher". Art. 12 des französischen CComfr. führt den Ausdruck "(livres) régulièrement tenus". Sogar das preussische Allgemeine Landrecht spricht von "ordentlichen Büchern"[49].

Was unter "ordnungsgemässer Führung von Geschäftsbüchern" zu verstehen ist, wird im aOR nicht näher bestimmt. Auch seine Materialien sagen zu diesem Begriff wenig aus. Sie zeigen allgemein einerseits den Einfluss des deutschen AHGB von 1861 und des CComfr von

48 Vgl. die Zusammenstellung dieser Grundsätze bei Käfer, Art. 957 N 494 ff.; Beeler, Buchführungsrecht S. 10 ff.

49 Käfer, N 3.43.

1807 auf die Entstehung der Buchführungsvorschriften des aOR[50], andererseits aber auch den Willen, diese Vorschriften freier als die ausländischen Vorbilder zu gestalten[51].

Die freie Gestaltung des Buchführungsrechts im aOR führte jedoch dazu, dass zur Ableitung der einzelnen Erfordernisse der "Ordnungsmässigkeit" der Buchführung wegen fehlender Vorschriften wieder auf ausländische Vorbilder, und zwar auf die Bestimmungen des § 43 des DHGB von 1897, zurückgegriffen wurde[52].

In den verschiedenen Bundesgesetzen und Verordnungen, die das Buchführungsrecht des aOR ergänzten, sind keine sinndeutenden Hinweise auf den Begriff der "Ordnungsmässigkeit" zu finden[53]. Das gleiche trifft auf die sehr umfangreichen Materialien zur Revision des OR von 1936 zu.

Diese Materialien zeigen indessen das ausgeprägte Bestreben, die bisherige freie Regelung des Buchführungsrechts beizubehalten[54]. Die negativen Folgen der freien Regelung sind aber nicht unerwähnt geblieben. So wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass die Buchführungen von Kaufleuten vielfach mangelhaft geführt werden, und dass dies in vielen Fällen den Kaufleuten und ihren Gläubigern zum Verhängnis geworden sei[55]. Aufgrund dieser Kritik wurde das Erstellen der Betriebsrechnung als obligatorisch erklärt[56].

In der Revision der Art. 962 und 963 OR von 1975 wurde das Problem der "Ordnungsmässigkeit" der Buchführung zwar angeschnitten,

50 Botsch 1879, in: BBl 1880 I S. 228.

51 Käfer, N 3.55.

52 Vgl. Curti A., Schweiz. Handelsrecht, Zürich 1903 S. 206.

53 BG über die Ausgabe und Einlösung von Banknoten vom 8. März 1881; zugehörige VV vom 21. Dezember 1881; BG über die Schweiz. Nationalbank vom 7. April 1921; BG über die Ausgabe von Pfandbriefen vom 25. Juni 1930; VV vom 23. Januar 1931; BB über die a.o. Kriegssteuer vom 28. September 1920; VV vom 6. Dezember 1920; BG über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917; BG betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben vom 15. Februar 1921; BG betreffend die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. Juni 1921; BG betreffend die Abänderung und Ergänzung der BG vom 4. Oktober 1917 und 25. Juni 1921 vom 22. Dezember 1927; VV vom 7. Juni 1928; BG über die Kranken- und Unfallversicherung vom 13. Juni 1911; V I vom 7. August 1913; V II vom 30. Dezember 1913; BG über die Beitragsleistung an die Arbeitslosenversicherung vom 17.10.1924; V vom 9. April 1925.

54 Vgl. Botsch 1928, in: BBl 1929 I S. 311.

55 ProtK NR V 1933 S. 14 ff.

56 StenBull NR 44 (1934) S. 791.

einer Lösung wurde aber ausgewichen. Der Wunsch der Treuhänder und Revisoren, dass die Bedingungen der "Ordnungsmässigkeit" der EDV-Buchhaltung festzulegen seien, wurde nicht erfüllt[57]. Die Revision beschränkte sich auf die Regelung der Aufbewahrungsform und der Edition. Die Vorschriften über die Buchführung wurden nicht berührt[58]. Aufgrund der historischen Analyse ist der gesetzliche Verweis auf den Begriff "ordnungsmässige Führung der Geschäftsbücher" als Verzicht des Gesetzgebers auf ausführliche gesetzliche Regelung der Buchführung zu verstehen. Dieser Verzicht bedeutet jedoch nicht, dass der einzelne buchführende Kaufmann seine Buchführung nach persönlichem Belieben aufstellen darf, denn der Gesetzgeber verlangt eine "ordnungsmässige" Buchführung. Was "ordnungsmässig" ist, dürfen nicht die einzelnen Kaufleute, sondern nur die anerkannte kaufmännische Praxis und die sich mit ihr beschäftigende wissenschaftliche Disziplin, die Betriebswirtschaftslehre, bestimmen. Dadurch, dass dem Buchführungsrecht des OR ausländische Gesetzesvorbilder Patenschaft leisteten, kommt den unter diesen Gesetzen herrschenden Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ebenfalls eine Patenschaftsrolle für die in der Schweiz geltenden Grundsätze zu.

5.5.2. Historische Analyse der Begriffe "aakG" und "Bilanzwahrheit und -klarheit"

Der Begriff "aakG" taucht erstmals im Jahre 1917 im zweiten Vorentwurf betreffend die Revision der Titel 24 bis 33 des OR[59] auf. In Art. 650 wird unter dem Randtitel "Bilanzvorschriften", "Bilanzpflicht und Bilanztermine" gefordert, dass Eingangs- und Betriebsbilanz der "Handelsgesellschaften mit Persönlichkeit"

> "den Vermögensstand des Unternehmens, im Hinblick auf dessen Ertragswert und dessen geschäftlichen Erfolg, (...) nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (...)"

57 Käfer, N 4.75a.

58 "Die durch Lehre und Praxis geschaffenen allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung bleiben uneingeschränkt bestehen und sollen in keiner Weise eine Änderung erfahren" (Botsch 1975, in: BBl 1975 II S. 1784). Vgl. auch StenBull SR 85 (1975) S. 606.

59 Vorentwurf vom Juni 1917 (Manuskript).

darzustellen haben. Der folgende Art. 651 nennt die Bilanzgrundsätze:

> "Die periodische Betriebsbilanz ist so vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, dass die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirkliche Vermögenslage der Gesellschaft erhalten."

Im Protokoll der zweiten Expertenkommission[60] wird auf die Einführung des Begriffs "aakG" nicht Bezug genommen. Im Entwurf von 1919 werden die aakG wieder im gleichen Zusammenhang erwähnt wie im Vorentwurf von 1917. Die Nennung der Bilanzgrundsätze der Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit erfolgt ebenfalls wieder im nachfolgenden Artikel[61]. Im Bericht zu diesem Entwurf wird erklärt, dass der Hinweis auf die aakG in Übereinstimmung mit Art. 656 aOR erfolge[62]. Dieser lautet:

> "Die Bilanz ist so klar und übersichtlich aufzustellen, dass die Aktionäre einen möglichst sicheren Einblick in die wirkliche Vermögenslage der Gesellschaft erhalten."

Anschliessend zählt Art. 656 aOR in 7 Ziffern einzelne Bilanzierungs-, insbesondere Bewertungsgrundsätze, auf. Dieser Artikel folgte dem Beispiel des deutschen AktG. Er schloss sich in einzelnen Ziffern sogar wörtlich diesem Gesetze an. Der Art.656 aOR sollte das Aufstellen von unrichtigen Bilanzen, welche die Lage der Gesellschaft besser darstellen als sie in Wirklichkeit ist, verhüten[63]. Der Grundsatz der Bilanzklarheit selbst wurde zur Geltungszeit des aOR sehr stark relativiert. Es wurde dem Aktionär zugemutet, dass er seine Interessen hinter diejenigen der Gesellschaft stelle; m.a.W. die Verwaltung erhielt zur Gliederung der Bilanz einen grossen Ermessensspielraum und die Frage der Bilanzklarheit wurde zur Frage des Vertrauens in die Verwaltung[64].

60 Prot ExK Bd. 1 1917.

61 Art. 651 und 652 des Entwurfs eines BG betreffend Revision der Titel 24–33 des OR vom Dezember 1919.

62 Bericht über die Revision der Titel 24–33 des OR, Beilage zum Entwurf vom Dezember 1919, März 1920 S. 58.

63 Schneider/Fick, Das Schweizerische Obligationenrecht, 2. Bd. 2. Aufl. Zürich 1896 S. 838. Vgl. dazu auch Botsch 1879, in: BBl 1880 I S. 222.

64 Bachmann/Goetzinger/Siegmund/Zeller, Das Schweizerische Obligationenrecht, Zürich 1915 S. 191.

Zur Interpretation des Grundsatzes der Bilanzklarheit nach dem aOR von 1881 geben dessen Materialien nur die gleichen allgemeinen Hinweise wie zum Begriff der "Ordnungsmässigkeit".

Der oben erwähnte Entwurf von 1919 wurde den interessierten Kreisen zur Vernehmlassung zugeleitet. Zu breiter Diskussion Anlass gab vor allem die Eingabe des Verbandes Schweizerischer Bücherexperten, der sich für ein einheitliches Bilanz- und Buchführungsrecht aussprach. Dieser Vorstoss konnte sich jedoch nicht durchsetzen. Immerhin bewirkte er, dass der Verweis auf die aakG und die Bilanzwahrheit und -klarheit ins allgemeine Buchführungsrecht verpflanzt wurde (Art. 942 des Entwurfs von 1923)[65]. Der Art. 942 des Entwurfs wurde dann von der Expertenkommission ohne Diskussion gutgeheissen[66]. Mehr Aufmerksamkeit wurde diesem Artikel jedoch am schweizerischen Juristentag von 1926 geschenkt. Der Referent Harry Zimmermann zog aus systematischen Überlegungen den Schluss, dass die Vorschrift, die Bilanz nach aakG vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, nicht nur die Gliederung der Bilanz und die Benennung der einzelnen Posten betreffen, sondern auch auf die Bewertung Anwendung finden solle[67]. Der gesetzliche Verweis auf die aakG habe – zur Vermeidung einer umfangreichen und starren Regelung der äusserst vielfältigen Bewertungsfragen – die in der Praxis bewährten und in dieser fest verankerten Bewertungsgebräuche zu sanktionieren. Allein im Aktienrecht seien wegen besonderen Gründen gewisse Retouchen an diesem allgemeinen Bewertungsrecht zu machen[68]. Die Redaktionskommission der Expertenkommission bestätigte daraufhin ausdrücklich, dass diese Auffassung von Zimmermann dem Sinne des gesetzlichen Verweises auf die aakG des Art. 942 entspreche[69]. Die Kommentierung des Art. 940[70] des der Bundesversammlung vorgelegten Revisionsentwurfes von 1928 widerspricht dieser Aufgabensetzung für den gesetzlichen Verweis auf die aakG nicht. Es wird knapp erwähnt, dass für die Aufstellung der Jahresbilanz

65 Art. 942 des Entwurfs eines BG betreffend die Revision der Titel 24–33 des OR vom Dezember 1923. Vgl. Zweiter Bericht über die Revision der Titel 24–33 des OR, Beilage zum zweiten Entwurf vom Dezember 1923, S. 47 f. und 137 ff.

66 Prot. ExK 1928 S. 737 (über die Sitzung vom 14. Oktober 1925).

67 ZSR 1926 S. 68a.

68 ZSR 1926 S. 80a f. und S. 191a (These 3).

69 Prot ExK 1928 S. 951.

70 Art. 940 des Entwurfs von 1928 entspricht dem Art. 942 des Entwurfs von 1923.

auf die aakG abgestellt wird, und dass eine vollständige, klare und übersichtliche Aufstellung verlangt wird[71].

Etwas ausführlicher wurde die Kommission des Ständerates. Die Anregung der Bankiervereinigung, die aakG als alleinige Bestimmungen über die Jahresbilanz aufzuführen, fand in der Kommission mehrheitlich ablehnende Stimmen. Dieser Antrag wurde als Anspruch der Kaufleute verstanden, allein über die Gestaltung der Jahresbilanz bestimmen zu können. Die Mehrheit der Kommission fand es jedoch korrekter, dass der Gesetzgeber mit dem Hinweis auf die Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit die Anforderungen an die Bilanzierung selber festlege[72]. Was unter diesen Anforderungen aber zu verstehen sei, kam in den parlamentarischen Anträgen zu Art. 664 (stille Reserven), in der Diskussion und im Abstimmungsergebnis über diese Anträge sehr deutlich zum Ausdruck. Die Grundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit wurden durch die Billigung der weitgehenden Bildung und Auflösung der stillen Reserven[73] und durch den Verzicht auf die Regelung der Bilanzgliederung[74] sehr stark relativiert und ihre Interpretation der kaufmännischen Praxis überlassen. Dem wurde bei der später nachfolgenden Beratung über den Art. 940 (Bilanzwahrheit und -klarheit) nicht widersprochen[75]. Die Grundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit wurden somit zu Schlagworten degradiert. Ihre einzige rechtliche Bedeutung haben sie darin, dass sie eine Bilanzierung, die ein günstigeres Bild von der Vermögens- und Ertragslage einer Unternehmung vermittelt, als es der Wirklichkeit entspricht, nicht gestatten[76].

Diese aakG sind nach den Vorarbeiten des OR von 1936 als Bilanzierungsgebräuche der kaufmännischen Praxis zu verstehen, welche in

71 Botsch 1928, in: BBl 1928 I S. 311.

72 ProtK SR VI 1930 S. 19 f. Vgl. dazu auch StenBull SR 1932 S. 64.

73 StenBull SR 1931 S. 391 ff.; StenBull NR 1934 S. 282 ff.; StenBull SR 1935 S. 91.

74 StenBull SR 1931 S. 393.

75 StenBull NR 1934 S. 791 ff.; StenBull SR 1935 S. 130 f.

76 Staehelin M. (sen.), S. 73 f. Vgl. auch Blumer/Graf, S. 76. Selbst von dieser Regel wird im Falle der Auflösung stiller Reserven eine Ausnahme gemacht. Die Auflösung dieser Reserven ist in grossem Umfange gestattet, obwohl dies zu einer günstigeren Gestaltung der Ertragslage der Unternehmung führt, als es der Wirklichkeit entspricht. Näheres zum gesetzlich zulässigen Umfang und zu den gesetzlich zulässigen Möglichkeiten der Auflösung stiller Reserven bei Dieterle, ASA 1977 S. 49 ff.

der Praxis Anerkennung und verbreitete Anwendung gefunden haben. Von dieser Charakterisierung der aakG ist der Gesetzgeber auch anlässlich der Revision des Arbeitsvertrages von 1971, insbesondere bei der Schaffung des Art. 322a, der die aakG nennt, nicht abgewichen. Weder aus den verschiedenen Entwürfen, Protokollen und Vernehmlassungen, noch aus der Botschaft des Bundesrates und den Parlamentsberatungen ist ersichtlich, dass überhaupt über den Sinngehalt des Begriffs "aakG" diskutiert worden wäre.

Die Bilanzgrundsätze der Bilanzwahrheit und -klarheit sind nach der historischen Analyse als Richtlinien für die Bilanzierung zu verstehen. Die Konkretisierung dieser Richtlinien wurde zum Teil von der Gesetzgebung selber vorgenommen (z.B. stille Reserven), zum andern Teil den aakG, das heisst, der kaufmännischen Bilanzierungspraxis überlassen. Durch ihre Konkretisierungsbedürftigkeit und durch die weitgehende Zulassung der Bildung und Auflösung der stillen Reserven verlieren diese Bilanzgrundsätze aber ihre selbständige rechtliche Bedeutung.

Im übrigen ergibt die historische Analyse des Verweises auf die Bilanzgrundsätze und die aakG die gleichen allgemeinen Schlussfolgerungen wie die Analyse des Verweises auf die ordnungsmässige Buchführung.

6. Beizug der Hilfsmittel der Auslegung

6.1. Rechtsvergleichung mit den Grundsätzen der Buchführung nach deutschem Recht

Nicht nur das Buchführungsrecht des schweizerischen OR verweist zu seiner Ergänzung auf die Grundsätze der Buchführung. Auch in den Buchführungsrechten anderer Staaten ist dieser Verweis zu finden. Zur Ergänzung der Auslegung des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" soll nun in rechtsvergleichendem Sinne der Begriff "Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" (GoB) des deutschen Rechts untersucht werden. Die Rechtsvergleichung bezieht sich auf das deutsche Buchführungsrecht, weil es einen besonders starken Einfluss auf die Entstehung und Ausgestaltung des schweizerischen Buchführungsrechts ausgeübt hat[1].

1 Die Rechtssituation bezüglich der Grundsätze der Buchführung in den USA

Auf die GoB verweisen die §§ 38, 39 und 40 HGB, die §§ 149, 154 und 155 AktG, § 41 und § 42 GmbHG, § 33 und § 33b GenG, § 240 KO und § 5 EStG. Im Sinne dieser Gesetzesstellen sind die GoB Kriterien für die Erfassung, Bewertung und Ausweisung der einzelnen Sachverhalte in der laufenden Buchführung und im Jahresabschluss[2]. Der Begriff GoB ist somit der Oberbegriff, der auch die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung mit einschliesst[3].

Wie im schweizerischen Buchführungsrecht finden sich auch im deutschen Buchführungsrecht die GOB auf der tiefsten Rangstufe der Rechtssätze. Wo für die verschiedenen rechtlichen Unternehmungsformen keine speziellen Buchführungsnormen gelten, sind die allgemeinen Normen der §§ 38 bis 47a HGB und, wenn auch diese keine Vorschriften enthalten, die GoB als Generalnormen anwendbar[4].

Die GoB finden im einzelnen überall dort Anwendung, wo das Gesetz direkt auf sie verweist, z.B. bei Fragen der Abschreibungsmethoden und der Anwendbarkeit der Lifo-, Fifo- und ähnlicher Methoden (§ 155 Abs. 1 Satz 3), bei Fragen, wo das Gesetz den Bilanzierenden einen Ermessensspielraum lässt[5] und schliesslich bei den gesetzlich überhaupt nicht geregelten Bilanzierungsfragen, wie z.B. dem Bilanzierungszeitpunkt, der Bilanzierung von Treuhandverhältnissen, Eigentumsvorbehalten, Sicherungsübereignungen, Miet-, Pacht- und Leasingverhältnissen usw.[6].

wurde bereits unter Ziff. 3.5. dargestellt. Es wird hier nicht weiter darauf eingegangen.

2 Leffson, GoB S. 3.

3 Husemann, S. 1 ff.; Döllerer, WPg 1959 S. 653; Brunnmeier, DB 1977, Beilage Nr. 12 S. 2; Küting, DU 1974 S. 297.

4 Adler/Düring/Schmalz, S. 19.

5 1. Durch den Geschäftszweig bedingte abweichende Gliederung. 2. Bestimmung der Gegenstände, die dauernd dem Geschäftsbetriebe der Gesellschaft dienen. 3. Zuordnung zu den Beteiligungen. 4. Vermerk der Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten. 5. Einbezug angemessener Teile von Abschreibungen, Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten. 6. Schätzung der Nutzungsdauer der zeitlich nur begrenzt nutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens. 7. Beurteilung von Wertschwankungen der nächsten Zukunft, die sich auf die Bewertung der Gegenstände des Umlaufvermögens auswirken können usw. (Adler/Düring/Schmaltz, S. 20).

6 Adler/Düring/Schmaltz, S. 20 f.

Das deutsche Buchführungsrecht ist viel ausführlicher geregelt als das schweizerische[7]. Es enthält vor allem in den aktienrechtlichen Bilanzvorschriften kodifizierte GoB, die auch über die Aktiengesellschaft hinaus für andere Unternehmungsformen gelten. In der Frage, in welchem Umfang diese aktienrechtlichen Vorschriften als GoB gelten, herrscht jedoch keine einheitliche Auffassung[8].

Rechtlich ist der Begriff GoB nach einem Entscheid des Bundesverfassungsgerichtes als unbestimmter Rechtsbegriff zu klassifizieren[9]. Nach Kruse ist es jedoch ohne Bedeutung, ob der Begriff "GoB" ein unbestimmter Rechts- oder Gesetzesbegriff oder eine Generalklausel sei. Wesentlich ist, dass dieser Begriff eine Lücke intra legem, ein Stück offengelassener Gesetzgebung, ist[10]. Diese Lücke ist durch den Richter zu füllen; durch Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung[11]. Der Richter hat dabei Handelsbrauch, Verkehrsanschauung und das Argument aus der Natur der Sache zu beachten, ist aber, weil es keine Rechtsquellen sind, nicht an sie gebunden. Gebunden ist er jedoch durch das Willkürverbot[12]. Dieses zwingt ihm Sachgründe, Zweckmässigkeits- und Kontinuitäts- bzw. Rechtssicherheitsmerkmale als Entscheidkriterien auf[13]. Leffson sieht darin die rechtliche Begründung für die deduktive Ermittlung der GoB[14].

6.2. Grundsätze der Buchführung und die Revision des Aktienrechts

6.2.1. Allgemeines

Die in der realistischen Analyse erwähnte verschlossene Informationspolitik der schweizerischen Publikumsaktiengesellschaften gab neben

7 Dies gilt insbesondere für die aktienrechtlichen Bewertungs- und Gliederungsvorschriften (vgl. Käfer, N 4.11 ff.; Bruppacher, S. 48 ff.).

8 Vgl. dazu anstelle vieler Gessler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, S. 8; Adler/Düring/Schmaltz, S. 19; Kruse, Bilanzierungswahlrechte S. 74 ff.

9 BverfGE 13, 153 (161), zit. nach Kruse, GoB S. 104.

10 Kruse, GoB S. 104 und 188 ff. A.M. Körner, WPg 1973 S. 313 ff.

11 Kruse, GoB S. 188.

12 Kruse, GoB S. 189.

13 Kruse, GoB S. 148; Leffson, WPg 1973 S. 584.

14 Leffson, WPg 1973 S. 582 ff., insbesondere S. 584. Vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz, S. 21 f.; Küting, DU 1974 S. 300 ff.

anderen Faktoren Anlass zur Revision des Aktienrechts. Von den verschiedenen parlamentarischen Postulaten, welche die Überprüfung bewirkten[15], nahm dasjenige von Nationalrat Muheim vom 22. September 1964 bezug auf diese Informationspraxis. Mit diesem Postulat wird der Bundesrat eingeladen, "Bericht und Antrag zu einer Revision des Obligationenrechts in dem Sinne vorzulegen, dass die Aktiengesellschaften zu vermehrter Publizität, insbesondere zur Bekanntgabe ihrer Bilanzen, Jahresrechnungen und Jahresberichte mit einem Mindestmass von Zahlen und Angaben verpflichtet werden"[16].

Der Bundesrat nahm dieses Postulat vom Nationalrat Muheim am 16. Juni 1965 zur Prüfung entgegen[17]. Bereits im Herbst des gleichen Jahres beauftragte das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement Gautschi, in einem Bericht die Revisionsbedürftigkeit des Aktienrechts zu beurteilen und, falls die Revision zu bejahen sei, entsprechende Vorschläge zu unterbreiten[18]. Der Bericht wurde schon im Mai 1966 vorgelegt. Er bejaht die Revisonsbedürftigkeit und enthält Revisionsvorschläge. Das Hauptgewicht der Vorschläge liegt auf "einer Verbesserung der Information und Publizität und einer Verstärkung des Minderheitenschutzes"[19].

Im Mai 1968 setzte das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement eine Arbeitsgruppe für die Überprüfung des Aktienrechts ein. Ihre ersten Revisionsvorschläge werden in dem vom Präsidenten und dem Sekretär der Arbeitsgruppe verfassten Zwischenbericht vom April 1972 erläutert. Unter diesen Vorschlägen findet sich ebenfalls die Forderung nach verbesserter Information der Aktionäre über die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft. Diese Forderung wird jedoch durch die "Aufrechterhaltung der Kompetenz der Verwaltung zur Vornahme von in der Bilanz nicht ersichtlichen Reserven zum Zwecke der notwendigen Selbstfinanzierung"[20] stark gemässigt. Demgegenüber soll aber die

15 Postulate von Nationalrat Weibel betr. Volksaktien (3. Juni 1957), Ständerat Rohner betr. Kleinaktien (10. Juni 1958), Nationalrat Muheim betr. vermehrte Publizität seitens der Aktiengesellschaften (22. September 1964) und von Nationalrat Heil betr. Schaffung einer ausgeglichenen Vermögensstruktur (15. Dezember 1964) (Zwischenbericht S. 9 ff.).

16 zit. nach Zwischenbericht S. 11.

17 Zwischenbericht S. 11.

18 Zwischenbericht S. 12.

19 Zwischenbericht S. 13.

20 Zwischenbericht S. 20.

Kontrolle der Jahresrechnung und des Geschäftsberichtes "durch Hebung der fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle und durch Verstärkung deren Unabhängigkeit"[21] verbessert werden.

Die Interessenregelung im Aktienrecht soll nach diesen Vorschlägen zu Gunsten der Aktionäre und zu Lasten der Verwaltung leicht verschoben werden.

Nach durchgeführter Vernehmlassung nahm die Arbeitsgruppe ihre Beratungen wieder auf und arbeitete den definitiven Vorentwurf zum BG betr. die Änderung des 26. Titels des OR (Die Aktiengesellschaft) aus. Anfangs 1975 reichte sie ihn dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement ein[22]. Er enthält bezüglich den ersten Vorschlägen zur Regelung der Information und der Kontrollstelle keine grundsätzlichen Änderungen[23].

6.2.2. Grundsätze der Buchführung in den Revisionsvorschlägen

Schon vorne in der Einleitung wurde darauf hingewiesen, dass der Begriff "aakG" sowohl im Bericht von Gautschi (Art. 662), als auch in den Vorschlägen der Arbeitsgruppe (Art. 662 und 663a) Beachtung gefunden hat[24].

a) Begriff "aakG" im Vorentwurf

In Art. 662 des Vorentwurfes wird der allgemeine Grundsatz von Art. 959 OR, wonach die Jahresrechnung nach "allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich (...) aufzustellen" ist, wiederholt. Es soll damit bekräftigt werden, "dass die Prinzipien der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit für die Jahresrechnung der Aktiengesellschaft unvermindert Geltung haben"[25].

21 Zwischenbericht S. 20.
22 Begleitbericht der Eidg. Justizabteilung zum Vorentwurf zum BG betr. die Änderung des 26. Titels des OR, S. 3.
23 Vgl. Begleitbericht, a.a.O. S. 13 ff.
24 Vgl. Ziff. 1.3.
25 Zwischenbericht S. 58.

Zu den Begriffen "aakG", "Bilanzwahrheit" und "Bilanzklarheit" bringen die Vorschläge der Arbeitsgruppe keine Interpretation. Anders der Bericht von Gautschi.

b) Begriff "aakG" im Bericht von Gautschi

Gautschi klärt diesen Begriff mittels eines Vergleiches. So wie der Arzt den Patienten nach den anerkannten Regeln der medizinischen Wissenschaft und nicht nach Ortsgebrauch oder der vor dreissig Jahren gültigen Therapie behandeln muss, so sollte auch der buchführende Kaufmann die Bilanz und die Erfolgsrechnung nach anerkannten Regeln der betrieblichen Wissenschaft und nicht nach Ortsgebrauch oder den zur Zeit der OR-Revision von 1936 gültigen Regeln erstellen müssen[26].

Diesen anerkannten Regeln der Betriebswirtschaftslehre (den aakG) misst Gautschi eine sehr grosse Bedeutung und ein breites Anwendungsgebiet zu. Der juristische Gehalt des kaufmännischen Buchführungsrechtes, das Teil des Rechtsgebietes der Verurkundung und der Rechenschaftsablegung ist[27], erschöpft sich seiner Meinung nach beinahe vollständig in den Worten "ordnungsmässig", "wahr", "klar" und "vollständig". Die eigentlichen Anleitungen zur Aufstellung von Bilanz und Erfolgsrechnung sind Regeln der Betriebswirtschaftslehre oder buchhaltungstechnische Vorschriften[28].

6.3. Beitrag der Betriebswirtschaftslehre zur Klärung des Begriffes "Grundsätze der Buchführung"

6.3.1. Allgemeines

Die Ansicht, dass die Grundsätze der Buchführung Regeln zur Aufstellung von laufender Buchführung und Abschlussrechnungen darstellen, ist in der Betriebswirtschaftslehre unbestritten. Die Untersuchung der betriebswirtschaftlichen Terminologie zeigt, dass der Ausdruck "Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" (GoB) im allgemeinen als Ober-

26 Gautschi, Gutachten S. 321.
27 Gautschi, Gutachten S. 249.
28 Gautschi, Gutachten S. 251.

begriff für die "Grundsätze ordnungsmässiger laufender Buchführung und Bilanzierung" verwendet wird[29]. Es besteht weitgehend Übereinstimmung darüber, dass die GoB als Mittel zur Erreichung der Zwecke der gesetzlichen Handelsbilanz zu betrachten sind[30]. Weiteren Zwecken, insbesondere solchen spezieller Unternehmungsbilanzen, dienen die GoB nicht[31]. Die Frage nach den Zwecken der Handelsbilanz wird von den Betriebswirtschaftern nicht einheitlich beantwortet. Hingegen sind sich die Betriebswirtschafter darin wieder einig, dass ihrer Disziplin bei der Ermittlung der GoB eine überragende Rolle zukommt[32]. Das Schwergewicht der Ermittlung der GoB wird neuerdings in der Betriebswirtschaftslehre auf die deduktive Methode gelegt[33].

6.3.2. Ansichten zu den Zwecken der Handelsbilanz

Zentraler Punkt für die betriebswirtschaftliche Ableitung der GoB sind die Zwecke der Handelsbilanz. Leffson interpretiert die gesetzlichen Bestimmungen über die Buchführung und den kaufmännischen Jahresabschluss dahingehend, dass sie erstens die Dokumentation und zweitens "die Rechenschaft des Unternehmens oder der Unternehmensleitung vor sich selbst, vor Mitgesellschaftern und Gläubigern und unter Umständen auch vor der Öffentlichkeit"[34] zu Hauptzwecken haben[35].

29 Vgl. anstelle vieler Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, S. 307 (HWR); Husemann, S. 1 ff.; Küting, DU 1974 S. 297; Vieweg, S. 6.

30 Das Zweck-Mittel-Denken ist in der Bilanztheorie ausgesprochen stark verbreitet. Vgl. an Stelle vieler: Küting, DU 1974 S. 300 ff.; Leffson, GoB S. 46; Schneider, ZfhF 1963 S. 458 ff. Es wird aber auch aus grundsätzlicher Sicht heraus kritisiert. Vgl. dazu Horvath, in: ZfbF 1977 S. 21 ff.

31 Vgl. HWB 1956 S. 1255; Leffson, GoB S. 44. A.M. Guggisberg, STreuh 1969 S. 270 ff.; STreuh 1974 S. 127 ff.; Bestätigungsbericht S. 48 ff., 148 ff. und S. 176 ff. Vgl. dazu die Ausführungen über die Ermittlung der Grundsätze nach den Stufen des Informationsflusses (Ziff. 3.2.).

32 Vgl. Leffson, GoB S. 41 ff., insbesondere S. 43; Husemann, S. 7 ff. und die weiteren Schriften der Schmalenbach Gesellschaft sowie die Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung (Ziff. 3. Fussnote 3).

33 Vgl. HWR 1970 S. 308; Leffson, GoB S. 43; Adler/Düring/Schmaltz, S. 22.

34 Leffson, GoB S. 49.

35 Leffson, GoB S. 44 und 48 ff. Die kaufmännische Bilanz (Handelsbilanz) hat so-

Die Nebenzwecke stehen seiner Meinung nach nicht im Gegensatz zu diesen Hauptzwecken[36]. Leffson erhebt den Anspruch, allgemein gültige GoB allein aus diesen beiden Hauptzwecken ableiten zu können. Er erachtet es nicht als notwendig, die Begriffsinhalte der beiden Hauptzwecke eingehender zu untersuchen. Beim Zweck der Rechenschaftslegung prüft er nicht, wie das Gesetz die Interessengegensätze der an der Bilanz interessierten Personen behandelt. Er untersucht nicht, welchen Interessen das Gesetz bevorzugend Schutz gewähren will, und wie sich dies auf die Rechenschaftslegung auswirken muss. Dieser juristischen Problemstellung[37] weichen die Betriebswirtschafter in der Regel aus. Eine Hinwendung zu dieser Fragestellung ist neben wenigen andern bei Käfer und vor allem bei Maul festzustellen.

In den Grundlagen der ersten Lieferung seines Kommentars über die kaufmännische Buchführung untersucht Käfer den Interessenschutz, den die Buchführungsvorschriften gewähren[38]. Für die Grundsätze der laufenden Buchführung wirkt sich aber seiner Meinung nach dieser Interessenschutz noch nicht aus[39], denn die laufende Buchführung muss nicht Gesamtinformationen aufarbeiten, sondern nur die Voraussetzungen für solche Informationen schaffen[40]. Der Interessenschutz beeinflusst vor allem die Bilanz, sowie die Gewinn- und Verlustrechnung und damit deren Grundsätze, denn diese Rechnungen richten sich an die Bilanzadressaten und sie liefern die Gesamtinformationen. Die Grundsätze der Abschlussrechnungen wird Käfer in der zweiten Lieferung seines Kommentars darstellen. Erst diese zweite Lieferung wird zeigen, welche Bedeutung Käfer dem Interessenschutz für die Grundsätze der Abschlussrechnungen beimisst.

mit nach Leffson sowohl die interne, wie auch die externe Rechenschaftslegung zur Aufgabe. Die interne Rechenschaftslegung bedingt demnach nicht andere GoB als die externe (S. 55 und 57).

36 Leffson, GoB S. 61 ff. Zu den Nebenzwecken vgl. vorne Ziff. 3.3. Fussnote 20.

37 Einen Beitrag zur Lösung dieser Frage versucht Schindler (Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG, Diss. Bern 1967) in bezug auf die schweizerische Aktiengesellschaft zu erbringen. Er versucht, die Anforderungen an den Inhalt des Jahresabschlusses ausgehend von den Vermögens-, Mitverwaltungs- und Kontrollrechten des Aktionärs, sowie von den Interessen der Partizipationsscheininhaber, der Gläubiger und der Öffentlichkeit zu bestimmen. Einen Beitrag ähnlicher Richtung versucht Brunner J.P. (Die Publizität der schweizerischen Aktiengesellschaften, Diss. Zürich 1973) zu leisten.

38 N 6.3 ff.

39 Art. 957 N 447.

40 Käfer, Art. 957 N 552.

Auch Maul stellt die Frage nach den von den Buchführungsvorschriften geschützten Interessen und deren Wertung im Gesetz. Er verwendet jedoch einen anderen Ansatz als Käfer. In Übereinstimmung mit der herrschenden Ansicht glaubt er folgende Zwecke der laufenden Buchführung und der Handelsbilanz feststellen zu können: Dokumentation, Information und Gewinnverteilungsregelung[41]. Der Zweck der Dokumentation ist seiner Meinung nach relativ unproblematisch: laufende Buchführung und Handelsbilanz sollen Urkundenmaterial für potentielle Konfliktfälle bereitstellen. Problematischer ist der Zweck der Information. Es gibt die verschiedensten aktuellen und potentiellen Adressaten der Information. Sowohl über den Kreis der gesetzlich schutzwürdigen Adressaten, wie über deren Informationswünsche und -bedürfnisse besteht seiner Meinung nach zu wenig konkretes Wissen. Beim Zweck der Gewinnverteilungsregelung betont Maul die Notwendigkeit, die Spannweite des im Interesse der Gesellschafter mindestens auszuschüttenden und des im Interesse der Gläubiger maximal ausschüttbaren Gewinnes differenziert nach den verschiedenen Unternehmungsformen zu ermitteln[42]. Maul kommt zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die betriebswirtschaftliche Ableitung von GoB noch nicht gegeben sind. Zuerst müssen die vom Gesetzgeber gewollten Rechnungslegungszwecke noch eingehender als es bisher der Fall war geklärt werden[43].

6.3.3. Neue Forschungsansätze zur Gewinnung von Grundsätzen der Buchführung

Auch Moxter und Schneider vertreten die Auffassung, dass die Voraussetzungen zur betriebswirtschaftlichen Ableitung von GoB noch nicht gegeben sind[44]. Im Gegensatz zu Maul sehen sie die fehlenden Voraus-

41 Maul, ZfbF 1974 S. 728.

42 ZfbF 1974 S. 728 f.

43 Es ist vor allem zu prüfen, wem welche Jahresabschlussinformationen zu geben sind, was Gläubigerschutz im allgemeinen und für jede einzelne Rechtsform bedeutet usw. (Maul, ZfbF 1974 S. 745).

44 Moxter, Die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF 1966 S. 28 ff.; Schneider, Renaissance der Bilanztheorie, in: ZfbF 1973 S. 29 ff.; Schneider, Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF 1963 S. 457 ff.; Schneider, Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, in: ZfbF 1968 S. 1 ff.

setzungen nicht im ungenügenden Wissen über die gesetzlichen Rechnungslegungszwecke, sondern im ungenügenden Wissen um die finanziellen Zielvorstellungen der an der Unternehmung interessierten Individuen.

Fehlendes Tatsachenwissen über die Ziele der an der Unternehmung interessierten Personen und insbesondere über deren Informationsbedürfnisse bemängeln auch die vorwiegend in den USA beheimateten Anhänger der "Positive Theory of Accounting". In Abkehr von normativen und definitorischen Fragestellungen versuchen sie, "positive questions about accounting practice" zu beantworten, wie z.B.: What are "the 'needs' of the users of accounting reports. Why is there little or no attention paid to the 'needs' of the suppliers of accounting reports? What are the supply side forces, and what impact to they have on accounting practices?"[45]

6.4. Schlussfolgerungen zur Auslegung

Die verschiedenen Analysen zum Begriff "Grundsätze der Buchführung" haben sehr viele Aussagen über seinen Sinn erbracht. Die einzelnen Analysen waren von sehr unterschiedlicher Ergiebigkeit. Sie zeigten zum Teil übereinstimmende oder sich ergänzende, zum anderen Teil aber auch widersprüchliche Ergebnisse; so vor allem die Schlussfolgerungen vom Sinn des Begriffs "Grundsätze der Buchführung" auf den Inhalt der einzelnen Grundsätze und auf die Methode zu seiner Bestimmung.

45 Jensen M.C., Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting, in: University of Rochester Working Paper Series No GPB-76-7, Rochester May 1976 S. 3. Vgl. dazu anstelle vieler Beaver W.H., What should be the FASB's Objectives?, in: Journal of Accountancy, August 1973 S. 49 ff.; Hongren C.T., The marketing of accounting standards, in: Journal of Accountancy, October 1973 S. 61 ff.

6.4.1. Sinn der Grundsätze der Buchführung

Der gesetzliche Verweis auf die Grundsätze der Buchführung bezweckt, die rechtliche Regelung der Buchführung flexibel zu gestalten[46]. Die Grundsätze müssen sich den Zwecken und dem System der gesetzlichen Buchführungsvorschriften unterordnen[47]; sie haben die in den gesetzlichen Vorschriften aufgezeigte Interessenregelung (Ausschüttungs- und Informationsregelung) für die Buchführung zu konkretisieren[48]. Die Gesamtheit der Grundsätze soll schliesslich eine planvolle, systematische und zweckmässige Ordnung der Buchführung darstellen[49].

Die realistische Analyse[50] zeigt nun, dass der gesetzliche Verweis auf die Grundsätze der Buchführung nur im Falle der laufenden Buchführung, jedoch nicht im Falle der Abschlussrechnungen wirksam ist. Die kaufmännische Praxis legt die gesetzliche Erlaubnis zur Bildung von stillen Reserven sehr weit aus und missachtet die in den Art. 663 Abs. 1 und 959 OR enthaltenen Gliederungsvorschriften. Sie verschafft sich dadurch sehr grosse Freiheiten bei der handelsrechtlichen Bilanzierung, die sie nicht durch Grundsätze der Buchführung einengen lassen will. Darum anerkennen die buchführenden Kaufleute auch fast keine Grundsätze für die handelsrechtliche Bilanzierung.

Die Grundsätze der Unternehmungsbilanz, die bei den buchführenden Kaufleuten allgemein anerkannt sind, können nicht als Ganzes zum System der Grundsätze der Buchführung erklärt werden. Denn die Unternehmungsbilanz widerspricht den aktienrechtlichen Bilanzvorschriften, weil diese nicht wie die Unternehmungsbilanz nur der Informations-, sondern auch der Ausschüttungsregelung verpflichtet sind.

6.4.2. Widersprüche der Auslegung

Die Unwirksamkeit des gesetzlichen Verweises auf die Grundsätze der Buchführung im Falle der Abschlussrechnungen lässt sich zum Teil durch Widersprüche erklären, die durch die verschiedenen Analysen aufgezeigt worden sind.

46 Vgl. Historische Analyse Ziff. 5.5.
47 Vgl. Systematische Analyse Ziff. 5.2.
48 Vgl. Teleologische Analyse Ziff. 5.3.
49 Vgl. Sprachliche Analyse Ziff. 5.1.
50 Vgl. Ziff. 5.4.

Aufgrund der sprachlichen Analyse der auf den Begriff "Grundsätze der Buchführung" bezugnehmenden Stellen des Gesetzes muss gefolgert werden, dass die Grundsätze sehr hohe Anforderungen an die Objektivität der Abschlussrechnungen stellen. Die teleologischen und systematischen Überlegungen zeigen, dass die Anforderungen an die Objektivität der Abschlussrechnungen im Sinne der gesetzlichen Interessenregelung, vor allem der Ausschüttungsregelung, zu vermindern sind. Würde man schliesslich den historischen Überlegungen folgen, so müsste man die Anforderungen noch weiter vermindern; die Festlegung der Anforderungen müsste dann ganz der kaufmännischen Praxis, d.h. den Bilanzverfassern, überlassen werden. Dies würde aber wieder teleologischen Überlegungen widersprechen, welche die unparteiische Festlegung der Grundsätze der Buchführung verlangen, damit der gesetzliche Interessenschutz verwirklicht werden kann.

Die aufgezeigten Widersprüche sind sehr gewichtig und von grundsätzlicher Natur. Durch Abwägung der Argumente der verschiedenen Analysen können keine eindeutigen Hinweise auf den Inhalt und die Ermittlung der Grundsätze gefunden werden. Die Auslegung hat ihre Grenzen erreicht[51]. Sie vermag trotz vieler wichtiger Ergebnisse die Fragen über den Inhalt der einzelnen Grundsätze und über die Methode zu seiner Bestimmung nicht zu beantworten; sie vermag damit die vom Gesetzgeber offen gelassenen Buchführungsfragen nicht zu lösen. Auch die Hilfsmittel der Auslegung vermögen dies nicht zu tun. Sie können nur verschiedene Wege zur Bestimmung des Inhalts der Grundsätze und damit zur Lösung der offenen Buchführungsfragen aufzeigen.

6.4.3. Wege zur Bestimmung des Inhaltes der Grundsätze

Der rechtsvergleichende Blick auf das deutsche Buchführungsrecht und die deutschen GoB zeigt, dass der deutsche Gesetzgeber grundsätzlich von der gleichen Situation ausgehen musste wie der schweizerische. Der Unwirksamkeit des gesetzlichen Verweises auf die GoB hat er dadurch vorzubeugen versucht, dass er erstens verschiedene Grundsätze kodifiziert und zweitens den Verweis auf die Grundsätze auch ins Einkommensteuergesetz eingebaut hat. Durch diesen Verweis hat er erreicht, dass die deutschen Gerichte sich auf entsprechende Initiative

51 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 181 f. und Lückenfüllung S. 150 f.

der Steuerbehörden sehr eingehend mit den GoB befassen müssen. Das Bundesverfassungsgericht hat schliesslich entschieden, dass der Begriff "GoB" ein unbestimmter Rechtsbegriff und damit eine vom Richter auszufüllende Lücke intra legem ist.

Mit der Revision des Aktienrechts wird in der Schweiz versucht, mit kleinen Schritten den ausländischen Vorbildern – vor allem dem deutschen – beim Ausbau des Buchführungsrechtes zu folgen. Der Ausbau soll dabei durch Schaffung von einigen neuen Vorschriften, insbesondere über die Gliederung der Bilanz, und vor allem durch die Wiederholung des Verweises auf die Grundsätze der Buchführung erfolgen.

Den Grundsätzen soll damit noch mehr als bisher eine Schlüsselrolle bei der Lösung offener Buchführungsfragen zukommen. Die Fragen der Bestimmung ihres Inhalts bedürfen daher noch dringlicher einer Antwort.

Mit seiner neuen Interpretation des Begriffes "aakG" in seinem Gutachten will Gautschi die Betriebswirtschaftslehre zur Beantwortung dieser Fragen legitimieren. Die Vertreter dieser Wissenschaft haben sich bereits sehr eingehend mit diesen Fragen auseinandergesetzt und sind dabei zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen gelangt[52]. Der Hauptgrund ist darin zu sehen, dass sie den rechtlichen Überlegungen, d.h. den Fragen, wie sich die gesetzliche Interessenregelung auf die Ausgestaltung der Buchführung, insbesondere die Abschlussrechnungen auswirkt, zu wenig Beachtung geschenkt haben.

Ob nun die Betriebswirtschaftslehre, die kaufmännische Praxis oder sonst jemand zur Bestimmung des Inhaltes der Grundsätze legitimiert, und nach welcher Methode bei der Bestimmung vorzugehen ist, sind noch offene Fragen. Ihre Beantwortung ist abhängig von der Rechtsnatur der Grundsätze.

6.4.4. Neue Benennung der Grundsätze von Art. 957 und 959 OR

Bevor mit der Untersuchung der Rechtsnatur der Grundsätze begonnen wird, muss noch die offengelassene Frage der klaren Benennung der Grundsätze beantwortet werden.

Die verschiedenen Analysen über die gesetzlichen Begriffe "ordnungsmässiges Führen der Bücher", "aakG" und "Bilanzgrundsätze

52 Vgl. Ziff. 3 und Ziff. 6.3.

der Bilanzwahrheit und -klarheit" haben aufgezeigt, dass die Wortwahl für die Benennung des zugrunde liegenden Rechtssinnes nicht sehr treffend ist.

Anschliessend an die systematische Untersuchung wurde bereits ein Vorschlag für eine neue Wortwahl aufgeführt. Er berücksichtigt sowohl die Gemeinsamkeit des Sinnes der Begriffe von Art. 957 und 959 OR als auch ihre Unterschiede bezüglich des Anwendungsbereiches[53]. Er lautet: Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung für die Grundsätze gemäss Art. 957 OR und Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für diejenigen des Art. 959 OR.

Diese Benennung wird auch den teleologischen, realistischen und historischen Überlegungen zum Sinn der zugrunde liegenden gesetzlichen Begriffe gerecht. Sie deckt sich zudem mit der Benennung der Grundsätze im deutschen Buchführungsrecht.

Als Oberbegriff für diese Grundsätze drängt sich aufgrund der Auslegung der Ausdruck "aakG" auf. Er wird im OR bereits an zwei Stellen genannt und soll im revidierten Aktienrecht zusätzlich zweimal angeführt werden. Sein Wortlaut deckt sich mit der Auffassung der kaufmännischen Praxis und dem Ergebnis der historischen Analyse über die Herkunft und Entstehung der einzelnen Grundsätze, widerspricht aber den Schlussfolgerungen der teleologischen Analyse. Trotz diesem Widerspruch soll dieser Begriff beibehalten werden, denn er ist der kaufmännischen Praxis geläufig und im OR aufgeführt.

53 Vgl. Ziff. 5.2.

3. TEIL

Rechtsnatur der aakG

Die Fragen, wer zur Bestimmung des Inhaltes der aakG legitimiert ist und nach welcher Methode bei der Inhaltsbestimmung vorzugehen ist, konnten von der Auslegung der gesetzlichen Begriffe, die sich auf die aakG beziehen, nicht abschliessend beantwortet werden. Es fehlte noch eine wichtige Voraussetzung; es fehlte das Wissen über die Rechtsnatur der aakG.

Mit dem dritten Teil dieser Arbeit soll nun diese Lücke geschlossen werden. Vorerst wird untersucht, ob die aakG dem Bereich der Rechtsquellen (Gesetzesnormen und Gewohnheitsrecht) angehören oder ob sie dem Bereich der durch Rechtsfindung zu schliessenden Gesetzeslücken zufallen. Anschliessend werden die verschiedenen Gruppen von Buchführungsregeln (Handelsbilanz, Unternehmungsbilanz und betriebswirtschaftliche Regeln zur handelsrechtlichen Bilanz) in die für die Rechtsfindung bedeutungsvollen vorrechtlichen Formen, den Handelsbrauch, die Natur der Sache und die Verkehrsanschauung,eingeordnet.

Anschliessend muss noch geprüft werden, ob die aakG öffentlichrechtliche Elemente aufweisen, und ob deswegen ihre Entstehung durch Gewohnheitsrechtsbildung oder Rechtsfindung beeinträchtigt wird.

7. Einordnung der aakG im Rechtsquellenbereich

7.1. Rangordnung der formellen Rechtsquellen

Art. 1 ZGB zeigt dem Richter, wo er die auf den konkreten Fall anzuwendenden Rechtsregeln zu suchen hat. In diesem Artikel wird somit dem Richter die Rangordnung der Rechtsquellen angegeben[1]. Das Primat steht dem Gesetz zu. Fehlt eine gesetzliche Vorschrift, so kommt das Gewohnheitsrecht zur Anwendung. Fehlt es auch an einem solchen, so muss der Richter durch Rechtsfindung die Lücke schliessen.

1 Meier-Hayoz, Art. 1 N 34.

Diese Rangordnung der Rechtsquellen und die Weisung an den Richter gelten kraft ihrer Verankerung in der Einleitung des ZGB für das gesamte ZGB, einschliesslich dem OR als seinem fünften Teil[2]. Die in Art. 1 ZGB enthaltene Rangordnung der Rechtsquellen und die Weisung an den Richter gelten somit auch für die Interpretation der Art. 957 und 959 OR. Die aakG können deshalb die allgemeine rechtliche Verbindlichkeit nur als Gesetzesnormen, als Normen des Gewohnheitsrechts oder als Ergebnis der Rechtsfindung im Lückenbereich gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 ZGB erlangen.

7.2. AakG als Gesetzesnormen

Stellen die gesetzlichen Buchführungsvorschriften selber aakG dar? Können aakG überhaupt gleichzeitig Gesetzesnormen sein oder wird dies durch den gesetzlichen Verweis auf die aakG ausgeschlossen?

Mit dem Verweis auf die aakG in den Art. 957 und 959 OR werden aussergesetzliche Normen zur Lösung der im Gesetz nicht geregelten Buchführungsfragen herangezogen. Sollten einzelne aakG nun zugleich Gesetzesnormen sein, so wäre in ihrem Fall der Verweis der Art. 957 und 959 OR eine gesetzliche Rückverweisung auf das Gesetz und damit wenig sinnvoll. Es wird darum die Meinung vertreten, aakG könnten nicht auch noch Gesetzesnormen sein[3]. Weil es dem Gesetzgeber aber frei steht, bestehende aakG zu kodifizieren, ist es ihm möglich, denjenigen Zustand zu schaffen[4], der gemäss dieser Meinung nicht bestehen kann. In diesem Fall wird argumentiert, die Gesetzesnorm decke sich wohl mit dem betreffenden Grundsatz, beide seien jedoch begrifflich auseinanderzuhalten[5]. Dieser Argumentationsweise wird aber entgegengehalten, sie enthalte einen Widerspruch in sich selber, denn "deckt sich etwas, so ist es einander gleich, deckungsgleich"[6].

Dieser Widerspruch kann indessen gelöst werden, ohne die begriffliche Trennung ganz aufzuheben. Es muss unterschieden werden zwi-

2 Meier-Hayoz, Art. 1 N 45.

3 Leffson, GoB S. 12 ff.

4 In Deutschland hat dies der Gesetzgeber sehr ausführlich getan. Vgl. dazu anstelle vieler Leffson, GoB S. 12; Kruse, GoB S. 37 ff. und 193 ff.

5 Leffson, GoB S. 12 ff.

6 Kruse, GoB S. 28.

schen Grundsätzen im engeren Sinne, d.h. Grundsätzen, die sich bloss ausserhalb der Gesetzgebung entwickeln, und Grundsätzen im weiteren Sinne[7], zu denen neben den Grundsätzen im engeren Sinne auch Gesetzesvorschriften gehören, die bestehende Grundsätze übernommen haben oder die durch besondere Überzeugungskraft im Laufe der Zeit als Grundsätze anerkannt worden sind.

In der Bundesrepublik Deutschland haben die Gesetzesvorschriften mit Grundsatzcharakter eine weitaus grössere Bedeutung als in der Schweiz. Die Buchführungsvorschriften des HGB sind gerade durch die Kodifizierung von GoB viel ausführlicher als diejenigen des 32. Titels des OR. Der schweizerische Gesetzgeber war der Kodifizierung von aakG gegenüber immer sehr zurückhaltend. Dies kam besonders bei der Revision der Art. 962 f. OR von 1975 zum Ausdruck. Der Gesetzgeber wollte die Grundsätze der EDV-Buchführung weder ändern noch kodifizieren[8]. Entgegen dem Wunsch der Treuhänder und Revisoren nach gesetzlicher Festlegung der Grundsätze ordnungsmässiger EDV-Buchhaltung, beschränkte man sich auf die Regelung der Aufbewahrungsform und der Edition[9]. Auch bei der Ausarbeitung der Verordnung über die Aufzeichnung von aufzubewahrenden Unterlagen vom 2. Juni 1976 blieb man in bezug auf die Zurückhaltung bei der Kodifizierung von aakG konsequent[10].

Etwas anders verhielt sich der Gesetzgeber seinerzeit bei der Schaffung des aOR von 1881. Nach Meinung von Bourquin wurden damals mehrere aakG kodifiziert. Es sind dies nach Bourquin im einzelnen:

"le principe de clarté du bilan;
l'évaluation des biens ne dépassant pas leur prix maximal d'acquisition ou de revient;
le principe de la valeur minimal entre le prix d'acquisition ou de revient et la valeur marchande;
l'amortissement des installation permanentes compte tenu des circonstances;
la possibilité de répartir les frais d'organisation sur plusieurs exercices"[11].

7 Vgl. Spannhorst, S. 79.
8 Vgl. Botsch 1975 in: BBl 1975 II S. 1784; StenBull SR 85 (1975) S. 606.
9 Vgl. Ziff. 5.5.
10 Vgl. dazu auch die Ankündigung vom Bundesrat Furgler anlässlich der Beratung der neuen Art. 962 f. OR im Ständerat (StenBull SR 85 (1975) S. 607).
11 Bourquin, S. 246.

Auch im revidierten OR von 1936 erkennt Bourquin kodifizierte aakG:

"le principe de sincérité et de l'état complet du bilan;
le principe général de l'évaluation de tous les éléments de l'actif 'au plus pour le chiffre qu'ils représentent pour l'entreprise';
le principe de l'unité monétaire du bilan"[12].

7.3. AakG als Gewohnheitsrecht

Die Auffassung, die aakG seien gewohnheitsrechtlicher Natur, ist in der schweizerischen Buchführungsliteratur besonders stark verbreitet. Nach Beeler und Blumer/Graf gelten die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften beispielsweise als gewohnheitsrechtliche aakG für die Einzelfirmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie für die einfachen Genossenschaften[13]. Bürgi verficht sogar den Standpunkt, dass der gesetzliche Hinweis auf die aakG überhaupt ein genereller Verweis auf das Gewohnheitsrecht sei; aakG könnten somit nur gewohnheitsrechtlicher Natur sein. Kaufmännische Grundsätze werden nach ihm nur rechtlich verbindlich, wenn sie "von der erdrückenden Mehrheit der Beteiligten als rechtlich verpflichtend betrachtet werden"[14].

Für die Entstehung von Gewohnheitsrecht müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: "Eine äussere, faktische; es muss ein Brauch, eine andauernde Übung vorliegen. Und eine innere, psychologische; es muss bei den beteiligten Kreisen die Überzeugung herrschen, es handle sich bei dieser Übung um etwas Verbindliches, rechtlich Zwingendes"[15]. Die Übung muss von gewisser Dauer, einheitlich und intensiv sein und muss bis in die Gegenwart andauern[16].

12 Bourquin, S. 246.

13 Beeler, Buchführungsrecht S. 78; Blumer/Graf, S. 107. Die Bilanzierung von Aktiven zum Geschäftswert nach OR 960 ist nach Blumer/Graf nur in wenigen Sonderfällen statthaft (S. 107 f.). A.M. His, Art. 960 N 15 ff.; Bürgi, Art. 665 N 8. His und Bürgi weisen der Bilanzierung der Aktiven zum Geschäftswert eine grössere Bedeutung zu als Beeler und Blumer/Graf.

14 Bürgi, Art. 662, 663 N 16. Ebenso Dober, SAG 1965 S. 163.

15 Meier-Hayoz, Art. 1 N 233. Vgl. auch Höhn, Gewohnheitsrecht S. 43 ff.

16 Höhn, Gewohnheitsrecht S. 44 f. Wie lange, wie einheitlich und wie intensiv die Übung sein muss, vermag auch Höhn nicht festzustellen. Er meint, dass unter Umständen auch schon ein kürzerer Zeitraum genügen kann und dass

Diese Umschreibung der Übung ist äusserst ungenau. Die Feststellung von gewohnheitsrechtlichen aakG wird deshalb schon beim ersten Schritt, bei der Ermittlung von langandauernden einheitlichen kaufmännischen Übungen, grosse Schwierigkeiten bereiten[17]. Besonders schwierig wird der zweite Schritt bei der Ermittlung von gewohnheitsrechtlichen aakG, nämlich die Feststellung des subjektiven Elementes, der Rechtsüberzeugung. Wer, welcher Kreis von Personen und Personengruppen, muss eine bestimmte Übung als geltendes Recht empfinden? Der Kreis der buchführenden Kaufleute, d.h. der Bilanzverfasser, auf den sich verschiedene Autoren beschränken[18], ist zu eng. Der Kreis sollte alle beteiligten Personengruppen umfassen, also nicht nur die Bilanzverfasser, welche die Übung – im vorliegenden Falle die aakG – anzuwenden haben, sondern auch die Bilanzadressaten, die von dieser Übung betroffen sind[19].

Durch die notwendige Ausweitung dieses Kreises wird die Entstehung von gewohnheitsrechtlichen aakG sehr stark erschwert. Für verschiedene Fragen der laufenden Buchführung wird sich zwischen den buchführenden Kaufleuten und den Bilanzadressaten vielleicht noch eine übereinstimmende Rechtsüberzeugung finden können; für Fragen der handelsrechtlichen Bilanzierung trifft dies jedoch wegen dem natürlichen Interessengegensatz zwischen diesen Personengruppen höchstens als seltene Ausnahme zu[20].

auch trotz des Vorhandenseins von vereinzelten Abweichungen eine Übung entstehen kann (S. 44).

17 Umfragen bei Kaufleuten und Gutachten von Industrie-, Handels- und Wirtschaftsprüferverbänden haben gezeigt, dass in konkreten Buchführungsfragen vielfach gegenteilige Auffassungen bestehen, ja, es ist gar nicht etwa ungewöhnlich, wenn sich Gutachten von berufener Seite über Bilanzierungsfragen völlig widersprechen (näheres bei Jacobs, S. 41 ff., insbesondere S. 43).

18 Vgl. Blumer/Graf, S. 105 ff.; Bosshard, Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung S. 93 ff.; Käfer, N 6.196.

19 Vgl. Höhn, Gewohnheitsrecht S. 51; Jacobs, S. 63; Enneccerus/Nipperdey, S. 265 ff.

20 Vgl. zu diesem Interessengegensatz die realistische Analyse Ziff. 5.4.

7.4. *AakG im Bereich der richterlichen Rechtsfindung*

Mit dem Verweis auf die aakG hat sich der Gesetzgeber von der ausführlichen Lösung der rechtlichen Buchführungsfragen dispensiert[21]. Er hat aber genau geregelt, wer buchfürungspflichtig ist[22]. Offen ist somit nicht die Frage der Verteilung der Pflichten auf die Parteien; offen ist nur die Frage, wie die Bücher im Rahmen der wenigen gesetzlichen Hinweise zu führen sind. Der Verweis auf die aakG ist deshalb nicht eine echte Lücke praeter legem, d.h. nicht eine Lücke der Art, dass Rechte und Pflichten nicht vollständig unter die Parteien aufgeteilt worden sind[23]. Der Verweis auf die aakG ist vielmehr eine Lücke intra legem, d.h. eine Ausführungs- oder Delegationslücke. Darunter versteht man Fälle, in denen das Gesetz wohl Hinweise gibt, die behandelten Fragen aber nicht vollständig löst[24]. Zu diesen Lücken intra legem zählen neben den Erkenntnislücken[25] auch die Verweisungen auf andere Gesetzesvorschriften (z.B. die Verweisung in Art. 7 ZGB[26]), aber auch Verweisungen auf Faktoren ausserhalb des positiven Rechts, wie Verweisungen auf Übung und Ortsgebrauch gemäss Art. 5 ZGB und die Blankettnormen, d.h. die unbestimmten Rechtsbegriffe und die Generalklauseln[27].

Weil der Gesetzgeber einen grossen Teil der handelsrechtlichen Buchführungsfragen ganz bewusst nicht selber regeln und dafür den aakG vorbehalten wollte[28], kann es sich bei dieser Lücke intra legem weder um eine Erkenntnislücke, noch um eine Verweisung auf andere Gesetzesvorschriften, sondern nur um eine ausdrückliche Verweisung auf Faktoren ausserhalb des positiven Rechts handeln. Diese Lücke, d.h. der Hinweis auf die aakG, kann somit nur eine Verweisung im Sinne des Art. 5 Abs. 2 ZGB, ein unbestimmter Rechtsbegriff oder eine Generalklausel, sein.

21 Vgl. die historische Analyse Ziff. 5.5.
22 Vgl. Ziff. 1.1.2.
23 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 274 und Richter S. 14; Giacometti, S. 209 f.
24 Meier-Hayoz, Art. 1 N 263.
25 Eine Erkenntnislücke liegt vor, wenn der Gesetzgeber zwar eine Frage vollständig regeln wollte, die Auslegung aber keinen bestimmten anwendbaren Inhalt ergibt (Meier-Hayoz, Art. 1 N 267).
26 Art. 7 ZGB verweist für die anderen zivilrechtlichen Verhältnisse auf die allgemeinen Bestimmungen des OR.
27 Meier-Hayoz, Art. 1 N 265 f.
28 Vgl. die historische Analyse Ziff. 5.5.

7.4.1. AakG und der Verweis auf Übung und Ortsgebrauch (Art. 5 Abs. 2 ZGB)

Der Verweis auf Übung und Ortsgebrauch im Sinne von Art. 5 Abs. 2 ZGB zählt zu den Lücken intra legem[29]. Gemäss diesem Verweis haben Übung und Ortsgebrauch "den Inhalt einer gesetzlichen Vorschrift näher zu bestimmen, zu konkretisieren oder zu ergänzen"[30]. Übung und Ortsgebrauch haben dabei nur auf Einzelfragen Antwort zu geben[31].

Mit dem Verweis auf Übung und Ortsgebrauch wird bezweckt, dass der in einzelnen Landesteilen oder bestimmten Bevölkerungskreisen vertraute und eingelebte Rechtsbrauch weiterhin geübt werden kann. Bedingung ist indessen, dass "die Rechtssicherheit dadurch nicht beeinträchtigt und ethische Postulate der Gesetzgebung nicht verletzt werden" dürfen[32].

Übung und Ortsgebrauch im Sinne des Verweises des Art. 5 Abs. 2 ZGB sind örtlich differenziertes Recht, denn erstens sind sie in der Marginale zu Art. 5 ZGB unter der Bezeichnung "Ortsübung" zusammengefasst und zweitens gilt das bisherige kantonale Recht als deren Ausdruck[33].

Diese Beschränkung auf örtlich differenziertes Recht, die dem Verweis auf Übung und Ortsgebrauch des Art. 5 Abs. 2 ZGB zugrunde liegt, schliesst aus, dass der Verweis auf die aakG ein Verweis im Sinne des Art. 5 Abs. 2 ZGB sein kann. Die aakG sind nicht örtlich, höchstens sachlich differenzierte Buchführungsregeln[34].

7.4.2. Verweis auf aakG als Generalklausel oder unbestimmter Rechtsbegriff

Weil die Verweisung auf die aakG nicht ein Verweis im Sinne von Art. 5 ZGB sein kann, verbleiben zur rechtlichen Einordnung des

29 Meier-Hayoz, Art. 1 N 266.
30 Liver, Art. 5 N 87.
31 Liver, Art. 5 N 87.
32 Liver, Art. 5 N 90.
33 Liver, Art. 5 N 90.
34 Sie müssen nicht Rücksicht auf örtliche Unterschiede, sondern auf unterschiedliche Unternehmungsformen, -grössen und Branchen usw. nehmen.

Begriffs "aakG" nur noch die Generalklausel und der unbestimmte Rechtsbegriff (auch unbestimmter Gesetzesbegriff genannt[35]).

In der Bundesrepublik Deutschland hat das Bundesverfassungsgericht den gesetzlichen Begriff "GoB" als unbestimmten Rechtsbegriff qualifiziert[36]. Es hätte ihn jedoch ebensogut auch als Generalklausel bezeichnen können, denn es fehlen eindeutige Kriterien zur Abgrenzung dieser beiden Begriffe[37]. Die Rechtstheorie vermochte bis heute noch keine eindeutigen Abgrenzungskriterien zu erarbeiten. Esser[38] versucht die beiden Begriffe anhand ihres Begriffskernes zu unterscheiden. Nach ihm haben die unbestimmten Rechtsbegriffe immerhin noch einen Begriffskern, wenn auch nur einen kleinen. Bei den Generalklauseln dagegen soll dieser Begriffskern völlig fehlen. Engisch[39] äussert sich etwas weniger absolut. Er will nur bedingt Unterschiede zwischen diesen Begriffen feststellen können. Die Generalklauseln seien in der Regel allgemeiner als die unbestimmten Rechtsbegriffe, weil sie als Gegenbegriff zur kasuistischen Tatbestandsbildung zu betrachten sind[40]. Weil seiner Meinung nach aber auch "einigermassen bestimmte" Generalklauseln denkbar sind, kann sein Unterscheidungskriterium der "Allgemeinheit" nicht durchwegs gelten.

Angesichts solch problematischer Abgrenzungsversuche[41] ist es nicht erstaunlich, dass andere Autoren die Abgrenzung der Generalklausel vom unbestimmten Rechtsbegriff überhaupt unterlassen[42]. Dies ist insofern kein Mangel, als der Unterscheidung dieser beiden Begriffe keine praktische Bedeutung zukommt, denn beiden ist das Merkmal der Unbestimmtheit eigen[43] und beide sind als Lücken intra legem zu betrachten[44], womit sie der gleichen Methode der Inhaltsbestimmung unterliegen.

35 Vgl. Kruse, GoB S. 104.
36 BVerfGE 13, 153 (161), zit. nach Kruse, GoB S. 104.
37 Kruse, GoB S. 104.
38 S. 56.
39 S. 106 ff.
40 Vgl. auch Noll, S. 264 ff.
41 Weitere Abgrenzungsversuche bei Kruse, GoB S. 104 ff.
42 Enneccerus/Nipperdey, S. 308 ff.; Meier-Hayoz, Art. 1 N 265 f.; Höhn, Gewohnheitsrecht S. 31.
43 Kruse, GoB S. 107.
44 Meier-Hayoz, Art. 1 N 262 ff.; Germann, Probleme S. 120; Kruse, GoB S. 109 f.; Enneccerus/Nipperdey, S. 336 ff. A.M. Körner, WPg 1973 S. 313 ff.

Zur Unterscheidung des unbestimmten Rechtsbegriffes von der Generalklausel fehlen somit eindeutige Abgrenzungskriterien. Die Unterscheidung dieser beiden Begriffe hat auch keine praktische Bedeutung. In dieser Arbeit wird deshalb darauf verzichtet, den gesetzlichen Verweis auf die aakG daraufhin zu untersuchen, ob er nun ein unbestimmter Rechtsbegriff oder eine Generalklausel sei. Wesentlich ist allein die Feststellung, dass der Verweis auf die aakG eine Lücke intra legem ist, die durch Gewohnheitsrecht und, wenn solches fehlt, durch richterliche Rechtsfindung gefüllt werden muss.

8. Einordnung der Buchführungsregeln in die Vorformen des Rechts

Die Untersuchungen des vorangegangenen Kapitels haben gezeigt, dass der gesetzliche Verweis auf die aakG eine Lücke intra legem ist. Diese Lücke ist nach Art. 1 ZGB durch Gewohnheitsrecht und, wo ein solches fehlt, durch Rechtsfindung zu schliessen. Für die Bildung von Gewohnheitsrecht wie auch für die Rechtsfindung haben bestimmte rechtliche Kategorien, die Handelsbräuche, die Regeln aus der Natur der Sache und die Verkehrsanschauungen, eine grosse Bedeutung.

Einerseits haben sich aus diesen rechtlichen Kategorien in der Vergangenheit Normen des Gewohnheitsrechts gebildet[1]. Andererseits müssen diese Kategorien bei der Rechtsfindung beachtet werden[2]. Auf Grund dieser Tatsachen werden die Handelsbräuche, die Regeln aus der Natur der Sache und die Verkehrsanschauungen auch als Vorformen des Rechts bezeichnet.

Wegen der Rolle, welche die Vorformen des Rechts bei der Rechtsfindung spielen, besteht die Möglichkeit, dass Buchführungsregeln aus diesen Vorformen des Rechts durch die Rechtsfindung zu aakG erklärt werden. Die Begriffe "Handelsbrauch", "Regeln aus der Natur der Sache" und "Verkehrsanschauung" werden deshalb im folgenden kurz erklärt. Dabei wird versucht, die verschiedenen Gruppen von Buchführungsregeln in diese drei Vorformen des Rechts einzuordnen.

1 Vgl. Kruse, GoB S. 30 ff. und 90 ff.; Enneccerus/Nipperdey, S. 273.
2 Vgl. Ziff. 11.2.3. und 11.3.

8.1. Buchführungsregeln des Handelsbrauchs

Für den Handelsbrauch gibt es viele andere Benennungen, z.B. Verkehrssitte, Verkehrsübung, Übung, Ortsgebrauch, Usance oder Usanz[3]. Diese Benennungen haben jedoch gegenüber dem Begriff "Handelsbrauch" einen etwas abweichenden Sinn.

Der Begriff "Verkehrssitte" ist Oberbegriff für "die im (Geschäfts-) Verkehr üblichen Handlungsweisen"[4]. Der Begriff "Handelsbrauch" umfasst als Unterbegriff nur die Handlungsweisen im Verkehr der Kaufleute[5]. Übung und Ortsgebrauch stehen schliesslich für die örtlich begrenzten Handlungsweisen. Handelsbräuche sind die allgemeinen, Übung und Ortsgebrauch dagegen nur die lokal begrenzten Handlungsweisen der Kaufleute[6]. Verwirrend ist vor allem der Gebrauch der Wörter "Usance" und "Usanz". Einmal werden sie gleichbedeutend mit Handelsbrauch verwendet, ein andermal aber auch in einem engeren Sinne als Geschäftsbedingung einer Börse oder eines Maklers[7].

Das Besondere der Handeslbräuche liegt darin, dass sie einerseits das "tatsächlich geübte Verhalten"[8] wiedergeben und andererseits auch einen normativen Zug aufweisen. Es sind "Regeln, nach denen sich das tatsächliche Leben abspielen soll"[9]. Der normative Charakter der Handelsbräuche ergibt sich aus verschiedenen Gründen[10]. Die Handelsbräuche werden erstens vielfach durch Parteiwillen vertraglich als massgebend erklärt, zweitens zur Auslegung und Ergänzung von Verträgen herangezogen und drittens bei der richterlichen Lückenfüllung als Hilfsmittel beachtet[11].

Trotz ihrem normativen Charakter sind die Handelsbräuche keine Rechtsnormen[12]. Sie sind auch nicht Gewohnheitsrecht, denn bei den beteiligten Kreisen fehlt die Überzeugung, dass sie allgemein rechtlich

3 Vgl. Overstolz, S. 1.
4 Enneccerus/Nipperdey, S. 271; Liver, Art. 5 N 67 ff.
5 Kruse, GoB S. 55.
6 Ziff. 7.4.1.
7 Spannhorst, S. 117 f.
8 Kruse, GoB S. 56.
9 Kruse, Gob S. 57.
10 Vgl. dazu Enneccerus/Nipperdey, S. 272; Overstolz, S. 21.
11 Vgl. Overstolz, S. 45; Käfer, N 6.187; Kruse, GoB S. 111. Die schweizerischen Gerichte stützen sich jedoch beim Füllen von Gesetzeslücken nur selten auf Handelsbräuche (Overstolz, S. 49).
12 Liver, Art. 5 N 73 ff.; Käfer, N 6.187; Müller, S. 33 ff.

zwingend sind; es fehlt die übereinstimmende Rechtsüberzeugung[13]. Es ist aber durchaus möglich, dass sich bezüglich einzelner Handelsbräuche die übereinstimmende Rechtsüberzeugung einstellen kann. In der Vergangenheit war dies sogar oftmals der Fall. Es haben sich Handelsbräuche zu Normen des Gewohnheitsrechts entwickelt[14]. Andererseits sind Handelsbräuche auch aus Verkehrsanschauungen herausgewachsen[15]. Bei diesen wiederum wird die Natur der Sache als eine der Quellen betrachtet[16].

Zu diesen im Verkehr unter Kaufleuten üblichen allgemeinen Handlungsweisen, d.h. den Handelsbräuchen, sind sehr viele Buchführungsbräuche und -gewohnheiten der buchführenden Kaufleute zu zählen[17]. Die vorne erörterte Handelsbilanz der kaufmännischen Praxis[18] wird neben den wenigen gesetzlichen Vorschriften vor allem durch diese Buchführungsbräuche und -gewohnheiten bestimmt.

8.2. Buchführungsregeln aus der Natur der Sache

Eine traditionsreiche Auffassung in der Rechtswissenschaft geht davon aus, dass die menschlichen Lebensverhältnisse schon vor jeglicher rechtlichen Regelung einen bestimmten Sinn und eine durch ihn geforderte Ordnung in sich tragen. Diese den Dingen innewohnende Ordnung, die Sachstruktur, Sachgesetzlichkeit oder Zweckbedingtheit, wird Natur der Sache genannt[19].

Auch im Bereiche der laufenden Buchführung und der Bilanz wird von der Natur der Sache gesprochen[20]. In diesem speziellen Bereich, wie auch im allgemeinen Bereich der Wirtschaft, wurde unabhängig von rechtlichen Regelungen eine eigene Ordnung geschaffen. Diese

13 Vgl. Müller, S. 33 f.
14 Kruse, GoB S. 30 ff.
15 Kruse, GoB S. 61 ff.
16 Kruse, GoB S. 91. Die Erkenntnis dieser Zusammenhänge gehört zu den Verdiensten der historischen Rechtsschule (Kruse, GoB S. 30 ff.).
17 Vgl. Käfer, N 6.184 ff.
18 Vgl. Ziff. 5.4.2.
19 Meier-Hayoz, Art. 1 N 400; Larenz, 2. Aufl. S. 388 ff., 3. Aufl. S. 406 ff. und 137; Kruse, GoB S. 90 ff. Diese traditionsreiche Auffassung reicht über Coing, Radbruch, Huber E., Gény, Dilthey zu Montesquieu und zurück bis zur Antike (Meier-Hayoz, Art. 1 N 400).
20 Vgl. anstelle vieler Käfer, N 6.215 ff.; Kruse, GoB S. 88.

Ordnung wurde von den Wirtschaftswissenschaften untersucht und auch beeinflusst. Gesetzgeber und Gesetzesausleger können von diesen Wissenschaften vieles über die Natur der Sache in diesem Bereich erfahren[21].

Die Natur der Sache unterscheidet sich sehr deutlich vom Handelsbrauch. Die den Dingen innewohnende Ordnung ist nach einem sachlichen Sinn und nach sachlichen Zwecken ausgerichtet. Die Handelsbräuche dagegen werden in der Regel durch die Interessen von Parteien bestimmt[22].

Die der Bilanzierung innewohnende Ordnung, ihre Sachstruktur, wird durch die betriebswirtschaftliche Unternehmungsbilanz weitgehend dargestellt. Diese Unternehmungsbilanz beeinflusst auch die Ordnung der laufenden Buchführung und damit deren Regeln. Die Regeln der laufenden Buchführung sind nun nicht nur Regeln aus der Natur der Sache geblieben, sie sind zum Teil auch Handelsbräuche geworden[23]. In diesen Fällen liegt die Verfolgung der sachlichen Zwecke im Interesse der die Handelsbräuche tragenden Parteien. In solchen Fällen ist die Natur der Sache Vorform des Handelsbrauchs.

8.3. Buchführungsregeln der Verkehrsanschauung

Der Verkehrsanschauung wird im Vergleich zum Handelsbrauch und zur Natur der Sache in der Rechtsliteratur wenig Beachtung geschenkt. Es gibt auch nur wenige Definitionen dieses Begriffes[24]. Allgemein ist unter Verkehrsanschauung die einheitliche Anschauung sachverständiger Personen über ein Problem zu verstehen[25].

Im Bereich der Buchführungsprobleme zählen zu diesen einheitlichen Anschauungen sachverständiger Personen vor allem die Lehrmeinungen der Betriebswirtschaftslehre zur handelsrechtlichen Buchführung.

21 Käfer, N 6.220.

22 Ein allgemeines Problem der Handeslbräuche besteht darin, dass sie vielfach nicht das Ergebnis des Geschäftsverkehrs ebenbürtiger Parteien sind, sondern Diktat der stärkeren Partei, die ihre Interessen durchsetzt (Liver, Art. 5 N 75). Vgl. auch Jacobs, S. 35; Leffson, GoB S. 26 ff. Vgl. auch Ziff. 5.3. und 5.4.

23 Vgl. Ziff. 5.4.3.

24 Kruse, GoB S. 60 Fussnote 57.

25 Vgl. Kruse, GoB S. 60 ff.

Im Unterschied zur betriebswirtschaftlichen Unternehmungsbilanz versuchen diese Lehrmeinungen, die gesetzlichen Buchführungszwecke zu berücksichtigen[26]. Infolge der unterschiedlichen Interpretationen dieser Zwecke, die teilweise auf die Bindung der Betriebswirtschaftler an die verschiedenen nationalen Handelsgesetze zurückzuführen ist, ergeben sich indessen unterschiedliche betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen über die handelsrechtliche Buchführung.

9. Öffentlichrechtliche Färbung der aakG

Nach der Einordnung der aakG in den Rechtsquellenbereich und den Ausführungen zu den Vorformen des Rechts bleibt noch zu untersuchen, ob die aakG öffentlichrechtliche Charakterzüge aufweisen und ob deswegen ihre Entstehung durch Gewohnheitsrechtsbildung oder Rechtsfindung beeinträchtigt wird.

9.1. Öffentliches Recht und kaufmännisches Buchführungsrecht

Muss das kaufmännische Buchführungsrecht dem öffentlichen Recht oder dem Privatrecht zugeordnet werden? Diese Frage ist umstritten. His zählt das kaufmännische Buchführungsrecht grundsätzlich zum Privatrecht. Lediglich den Art. 963 und 964 OR spricht er öffentlichrechtlichen Charakter zu[1]. Käfer dagegen ordnet das kaufmännische Buchführungsrecht, insbesondere die Bilanzvorschriften (Art. 957 bis 960 und Art. 662 ff. OR), ins öffentliche Recht ein[2]. Eine vermittelnde Ansicht bezeichnet die Vorschriften des kaufmännischen Buchführungsrechts als gemischte Rechtssätze, d.h. als Rechtssätze mit öffentlich- und privatrechtlichen Merkmalen[3].

Die Unterteilung der Rechtsordnung in öffentliches Recht und Privatrecht wird am häufigsten mittels der Interessen- und der Subjektions-

26 Vgl. Ziff. 6.3.
1 His, Art. 957 N 19 ff.
2 Käfer, N 6.57.
3 His, Art. 957 N 19 f.; Käfer, N 6.54.

theorie vorgenommen[4]. Nach der Interessentheorie zählen diejenigen Normen zum öffentlichen Recht, die öffentliche Interessen schützen. Die Schutznormen für Privatinteressen werden demgegenüber zum Privatrecht gezählt. Bei der Subjektionstheorie wird darauf abgestellt, ob die Subjekte der Rechtsverhältnisse einander über- bzw. unter- oder gleichgeordnet sind[5].

Wird in Anwendung der Interessentheorie nach den Interessen gefragt, die durch das Buchführungsrecht zu schützen sind, so zeigt sich das Problem, dass sowohl öffentliche[6] wie auch private Interessen[7] geschützt werden sollen. Das gleiche Problem ergibt sich bei der Anwendung der Subjektionstheorie. Einerseits regeln die Buchführungsbestimmungen ein auf der Grundlage der Gleichordnung von privaten Personen bestehendes Rechtsverhältnis. Den zur Rechnungslegung verpflichteten Geschäftsführern stehen die auf Abrechnung berechtigten Gesellschafter gegenüber. Andererseits ist aber festzustellen, dass die Buchführungspflicht auch unabhängig von einem möglichen Abrechnungsverzicht der subjektiv Berechtigten weiterbestehen würde: Eine Pflicht ohne subjektiv berechtigte gleichgeordnete Person, eine Pflicht im Interesse der übergeordneten Öffentlichkeit, also eine Situation, die als bezeichnend für Gesetzesbestimmungen des öffentlichen Rechts betrachtet wird[8].

Mit keiner dieser beiden Theorien kann somit ein ausschliesslich öffentlich- oder privatrechtlicher Charakter des Buchführungsrechts nachgewiesen werden. Es ist deshalb durchaus naheliegend, dem Buchführungsrecht einen gemischten öffentlich-privatrechtlichen Charakter zuzuschreiben.

Zur Ergänzung der Interessen- und der Subjektionstheorie könnten auch noch weitere Unterscheidungstheorien wie die Funktions-, die Subjekt-, die Rechtsformentheorie oder eine kombinierte Theorie herangezogen werden[9]. Letztlich ist jedoch festzustellen, dass die Unterscheidung zwischen Privatrecht und öffentlichem Recht wissenschaftlich immer noch nicht völlig geklärt ist[10]. Die Antworten auf

4 Giacometti, S. 97; Imboden/Rhinow, S. 5 f. A.M. Huber H., Art. 6 N 120 ff. Er bezeichnet die Interessentheorie als unbrauchbar und überwunden.

5 Giacometti, S. 97.

6 Z.B. Schutz der Allgemeinheit vor unsolider Geschäftsgebarung (Käfer, N 6.48).

7 Z.B. Schutz der Gesellschafter und weiterer einzelner Beteiligter (Käfer, N 6.48).

8 Käfer, N 6.53.

9 Vgl. zu diesen Theorien Huber H., Art. 6 N 119 ff.

10 Huber H., Art. 6 N 116.

die Frage nach dem öffentlich- oder privatrechtlichen Charakter des kaufmännischen Buchführungsrechts bleiben deshalb kontrovers.

9.2. Öffentliches Recht und aakG

Was zum öffentlichrechtlichen Charakter des kaufmännischen Buchführungsrechts allgemein ausgeführt worden ist, gilt ganz speziell auch für die aakG. Diese sind erstens nach den Zielen und Schutzzwekken des Buchführungsrechts ausgerichtet und zweitens konkretisieren sie die Rechtspflichten der zur Buchführung verpflichteten Kaufleute. Die Anwendung der Interessen- und Subjektionstheorie führt somit bei den aakG zum gleichen Ergebnis wie beim kaufmännischen Buchführungsrecht.

9.3. Entstehung öffentlichrechtlich gefärbter aakG durch Gewohnheitsrecht und Lückenfüllung

9.3.1. Entstehung durch Gewohnheitsrecht

Eine gewohnheitsrechtliche Entstehung der aakG wird durch ihren öffentlichrechtlich gefärbten Charakter nicht von vorneherein ausgeschlossen. Auch im öffentlichen Recht ist das Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle anerkannt. An seine Entstehung werden allerdings sehr strenge Anforderungen gestellt. So wird eine auszufüllende Lücke vorausgesetzt und damit derogierendes Gewohnheitsrecht ausgeschlossen[11].

Bezüglich des subjektiven Kriteriums des Gewohnheitsrechts, der allgemeinen Rechtsüberzeugung, stellt sich das Problem, dass sich im öffentlichen Recht – anders als im Zivilrecht – nicht nur private Personen gegenüberstehen. Die für das Gewohnheitsrecht notwendige

11 Imboden/Rhinow, S. 44 ff.; Giacometti, S. 169 ff.; Höhn, Gewohnheitsrecht S. 97. Allerdings hält sich die schweizerische Verwaltungspraxis, insbesondere bezüglich kantonaler gewohnheitsrechtlicher Beschränkungen privater Vermögensrechte, nicht immer an diese enge Grenze für das Gewohnheitsrecht im öffentlichen Recht (Höhn, Gewohnheitsrecht S. 90 ff.).

Rechtsüberzeugung muss somit auch bei der zuständigen Vertretung der Öffentlichkeit, in der Regel einer Verwaltungsstelle, vorhanden sein. Dies ist für die Bildung von gewohnheitsrechtlichen aakG von besonderer Bedeutung. Die Rechtsüberzeugung der buchführenden Kaufleute kann für die Bildung von gewohnheitsrechtlichen aakG allein nicht genügen. Dies hätte sonst zur Folge, dass diese Kaufleute selbständig Recht setzen würden, das mit den Bilanzadressaten auch die Steuerbehörden und damit die Öffentlichkeit betrifft und deren Interessen beeinträchtigen könnte[12]. Ohne die Rechtsüberzeugung dieser betroffenen Kreise können kaufmännische Buchführungsgrundsätze nicht zu öffentlichrechtlichem Gewohnheitsrecht werden.

9.3.2. Entstehung durch Lückenfüllung

Auch die Entstehung der aakG durch Lückenfüllung wird durch ihren öffentlichrechtlichen Charakter nicht ausgeschlossen. Nicht nur das Privatrecht, sondern auch das öffentliche Recht kennt Lücken. Ein Unterschied zum Privatrecht besteht jedoch darin, dass das öffentliche Recht nur eine begrenzte Rechtsordnung darstellt. Anders als das Privatrecht, das alle Rechtsbeziehungen zwischen Privaten normieren soll, darf das öffentliche Recht nur dann Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Privaten regeln, wenn durch die Gesetzgebung die Ermächtigung dazu ausgesprochen worden ist. Wo diese Ermächtigung aber fehlt, ist kein Raum für öffentliches Recht[13]. Das materielle öffentliche Recht kann deshalb keine echten Lücken praeter legem enthalten, d.h. keine Lücken der Art, dass Rechte und Pflichten nicht vollständig unter die Parteien aufgeteilt werden[14]. Dagegen kann es ohne weiteres Lücken intra legem, d.h. Ausführungs- oder Delegationslücken, aufweisen[15].

Es zeigt sich somit, dass der öffentlichrechtlich gefärbte Charakter der aakG deren Entstehung durch Gewohnheitsrecht oder Rechtsfindung im Lückenbereich nicht wesentlich beeinträchtigt. Nur in den Bereichen des derogierenden Gewohnheitsrechts und der Lücken prae-

12 Vgl. Jacobs, S. 63.
13 Vgl. Ciacometti, S. 210; Meier-Hayoz, Richter S. 14.
14 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 274 und Richter S. 14; Giacometti, S. 209 f.
15 Meier-Hayoz, Art. 1 N 262 f.

ter legem ist die Entstehung von aakG ausgeschlossen. Da der Verweis auf die aakG keine Lücke praeter legem, sondern nur eine Lücke intra legem ist, bleibt als einzige Einschränkung, dass die aakG auf Grund ihres öffentlichrechtlich gefärbten Charakters nicht als derogierendes Gewohnheitsrecht entstehen können.

9.4. Zusammenfassung zur Untersuchung der Rechtnatur der aakG

Die gesetzlichen Verweise auf die aakG sind unbestimmte Rechtsbegriffe oder Generalklauseln und damit Lücken intra legem. Nach Art. 1 Abs. 2 ZGB sind diese Gesetzeslücken durch Gewohnheitsrecht und – wo ein solches fehlt – durch Rechtsfindung zu schliessen. Die aakG können somit Gewohnheitsrecht oder Ergebnis der Rechtsfindung sein. Durch die Rechtsfindung ist es möglich, Buchführungsregeln, die ihre Wurzeln in den Handelsbräuchen, in der Natur der Sache oder der Verkehrsanschauung haben, zu aakG zu erklären. Durch Kodifizierung können aakG sogar auf die Stufe der Gesetzesnorm gehoben werden.

AakG vermögen somit als Gesetzesnormen, als Normen des Gewohnheitsrechts, als Handelsbräuche, als Regeln aus der Natur der Sache und als Verkehrsanschauungen aufzutreten. Ihr öffentlichrechtlich gefärbter Charakter schliesst für sie nur die Form des derogierenden Gewohnheitsrechts aus.

4. TEIL

Ermittlungsmethode für die aakG

Die aakG können im schweizerischen Recht nur Gesetzesnormen, Normen des Gewohnheitsrechts oder Ergebnis der Lückenfüllung sein. Sie entstehen deshalb auch nur durch die Gesetzgebung, die Gewohnheitsrechtsbildung oder durch die Rechtsfindung. Diese Tatsache vereinfacht die Beantwortung der Frage nach der Ermittlungsmethode für die aakG.

Die kodifizierten aakG stellen keine besonderen Ermittlungsprobleme. Unklarheiten über ihren Sinn und Inhalt müssen durch die Methode der Auslegung beseitigt werden. Eigentliche Ermittlungsprobleme ergeben sich nur bei den aakG aus den Bereichen des Gewohnheitsrechts und der Lückenfüllung. Die folgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf die Ermittlung der aakG aus diesen beiden Bereichen.

10. Ermittlung von gewohnheitsrechtlichen aakG

10.1. Bedeutung des Gewohnheitsrechts für die aakG

In der schweizerischen Buchführungsliteratur ist die Meinung stark vertreten, dass die aakG gewohnheitsrechtlicher Natur seien und dass sich infolge der fehlenden allgemeinen Übereinstimmung nur wenig solche Grundsätze aus den Handelsbräuchen herauszubilden vermochten[1]. Die vorangegangenen Untersuchungen über die Voraussetzungen für die Entstehung von gewohnheitsrechtlichen aakG haben auch gezeigt, dass sich eine übereinstimmende Rechtsüberzeugung der "beteiligten Personengruppen" höchstens in Fragen der laufenden Buchführung, kaum jedoch in Fragen der Bilanzierung bilden kann, denn

1 Vgl. Bürgi, Art. 662, 663 N 16; Dober, SAG 1965 S. 163; Blumer/Graf, S. 70 und 107; Beeler, Buchführungsrecht S. 64 und 78; Schmid, S. 5 f.; His, Art. 959 N 7 ff.; Ziff. 7.3.

bezüglich der Bilanzierung bestehen natürliche Interessengegensätze zwischen den Verfassern und den Adressaten der Handelsbilanzen.

Nicht nur für das Buchführungsrecht, sondern für die gesamte schweizerische Rechtsordnung kann festgehalten werden, dass dem Gewohnheitsrecht eine verhältnismässig geringe Bedeutung zukommt. Zu Recht weist Béguelin darauf hin, dass die 33 in der Zeit von 1875 bis 1966 vom Bundesgericht bestätigten Normen des Gewohnheitsrechts sich im Vergleich zur Zahl der während dieser Zeit erlassenen Gesetzesnormen sehr bescheiden ausnehmen[2]. Die nachfolgenden Ausführungen zum Problem der Feststellung von gewohnheitsrechtlichen aakG werden zum Teil erklären, weshalb das Bundesgericht nur wenige Normen des Gewohnheitsrechts anerkennen konnte. Wegen der in der Sache begründeten Ungenauigkeit der Umschreibung des Begriffs "Gewohnheitsrecht" gibt es zum Auffinden von Normen des Gewohnheitsrechts keine objektiv messbaren Kriterien. Die Ermittlung von gewohnheitsrechtlichen Normen in Buchführungsangelegenheiten wird deshalb den Vorwurf der Zweifelhaftigkeit, wenn nicht gar der Willkürlichkeit, nie ganz beseitigen können.

10.2. Nachweis der Nichtexistenz von Gewohnheitsrecht

Die Feststellung von Gewohnheitsrecht ist eine sehr aufwendige und äusserst problematische Arbeit. Zudem ist wegen der geringen Bedeutung des Gewohnheitsrechts für die aakG vorauszusehen, dass die Feststellungsbemühungen von gewohnheitsrechtlichen aakG in den meisten Fällen negativ ausfallen werden. Zur Vermeidung von unnötigem Arbeitsaufwand ist deshalb ein vereinfachtes Feststellungsverfahren angezeigt. Anstelle des positiven Nachweisverfahrens kann das negative durchgeführt werden. Durch Auffinden gewichtiger Fälle fehlender Rechtsüberzeugung oder gewichtiger Abweichungen von der Übung kann der Beweis erbracht werden, dass in bestimmten Buchführungsfragen kein Gewohnheitsrecht bestehen kann.

Weil das Bundesgericht beim Gewohnheitsrecht der "Rechtsüberzeugung" grössere Bedeutung zumisst als der "Übung"[3], ist für den nega-

2 Béguelin, S. 132.

3 Vgl. BGE vom 27. September 1935 i.S. Labhardt; BGE vom 17. Juni 1953 i.S. Billeter; BGE 83 I 242; BGE 84 I 89, zit. nach Béguelin, S. 102.

tiven Beweis des Gewohnheitsrechts der Nachweis von gewichtigen Fällen fehlender Rechtsüberzeugung zu empfehlen. Dieser Nachweis kann bereits durch das Aufzeigen eines Interessengegensatzes zwischen Bilanzverfassern und -adressaten in der zu untersuchenden Buchführungsfrage erbracht werden. Für diesen Fall ist nämlich auszuschliessen, dass die Bilanzadressaten in grosser Mehrheit die Vorstellungen der Bilanzverfasser als allein vernünftig, notwendig und rechtlich zwingend betrachten.

Gelingt der negative Beweis nicht, so muss das aufwendige positive Beweisverfahren durchgeführt werden.

10.3. Nachweis der Existenz von Gewohnheitsrecht

10.3.1. Praxis des Bundesgerichts bei der Feststellung von Gewohnheitsrecht

Die bisherigen Untersuchungen über das Gewohnheitsrecht haben ergeben, dass die Begriffe "Übung" und "Rechtsüberzeugung" von der Rechtswissenschaft nur ungenau charakterisiert werden können[4]. Dies wirkt sich auf die Feststellung von Gewohnheitsrecht in der Rechtspraxis sehr nachteilig aus. Das Bundesgericht hat sich denn auch in seinen Entscheiden zu Fragen des Gewohnheitsrechts nicht auf objektiv messbare Kriterien abstützen können. Zur Frage nach der für die Übung notwendigen Dauer hat es einmal entschieden, dass 6 Jahre nicht genügen[5]. In einem anderen Entscheid hat das Bundesgericht die notwendige Dauer auf 16 Jahre angesetzt[6]. Das Bundesgericht hat auch verschiedentlich darauf hingewiesen, dass bezüglich Dauer und Intensität einer Übung keine festen Kriterien bestehen, nach denen beurteilt werden kann, ob eine das Gewohnheitsrecht konstituierende Übung vorliegt[7]. Es lässt sich bei seinen Entscheiden vom Grundsatz leiten: "Je durchschlagender die Rechtsüberzeugung ist, auf der die Übung beruht, und je weniger sie in schutzwürdige Interessen eingreift, umso

4 Vgl. Ziff. 7.3.
5 BGE 84 I 89, zit. nach Béguelin, S. 103.
6 BGE vom 17. Juni 1953 i.S. Billeter, zit. nach Béguelin, S. 103.
7 Vgl. BGE vom 23. Juni 1934 i.S. Mattenberger; BGE vom 20. Januar 1949 i.S. Forrer, BGE vom 17. Juni 1953 i.S. Billeter, alle zit. nach Béguelin, S. 103.

weniger strenge Anforderungen sind an ihre Dauer zu stellen"[8]. Es zeigt sich somit, dass das Bundesgericht beim Gewohnheitsrecht der Rechtsüberzeugung grösseres Gewicht beilegt[9] als der Übung. Es vermag indessen auch den Begriff der Rechtsüberzeugung nicht mit messbaren Kriterien anzugeben. So umschreibt das Bundesgericht die Rechtsüberzeugung einmal als "Überzeugung vom Bestehen einer (...) verbindlichen Norm"[10] oder als Überzeugung, dass ein Grundsatz "auch wirklich Recht ist"[11]. In einem anderen Entscheid anerkennt es eine Übung als Gewohnheitsrecht "weil sie von den rechtlichen Anschauungen des Volkes getragen und in der Überzeugung ihrer Vernünftigkeit" ausgeübt wurde[12].

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Bundesgericht bei der Feststellung von Gewohnheitsrecht jeweils nachprüft, ob verschiedene Merkmale der Übung und der Rechtsüberzeugung vorhanden sind. Diese Merkmale werden unter besonderer Berücksichtigung des strittigen Falles gewichtet[13] und fliessen in die Gesamtbeurteilung ein. Für die Feststellung von gewohnheitsrechtlichen aakG wird nach dem gleichen Prinzip vorgegangen.

10.3.2. Notwendige Merkmale gewohnheitsrechtlicher aakG

Damit ein Buchführungsgrundsatz in der Praxis als Gewohnheitsrecht bezeichnet werden kann, muss er folgende Merkmale aufweisen[14]:

1. In der Gegenwart tatsächlich angewandt werden (messbar ist, wie viele Buchführungspflichtige diesen Grundsatz anwenden und wie viele ihn nicht anwenden).
2. Konsequent angewandt werden (messbar ist, ob diejenigen, die ihn anwenden, dies regelmässig tun oder nicht).

8 BGE vom 17. Juni 1953 i.S. Billeter, zit. nach Béguelin, S. 82. Vgl. auch Imboden/Rhinow, S. 47.
9 Weitere BGE dazu bei Béguelin, S. 102 Fussnote 2, und bei Imboden/Rhinow, S. 47.
10 BGE vom 7. Dezember 1948, in: ZBL 50, 249, zit. nach Béguelin, S. 104.
11 BGE 84 I 89, zit. nach Béguelin, S. 104.
12 BGE 56 I 37, zit. nach Béguelin, S. 104.
13 Vgl. Béguelin, S. 105.
14 Vgl. Ziff. 7.3.

3. Dauernd angewandt werden (messbar ist, wie lange die Anwendung dieses Grundsatzes sich schon beobachten lässt und ob er während dieser Zeit ununterbrochen angewandt worden ist).
4. Von der Rechtsüberzeugung der betroffenen Interessengruppen getragen werden (messbar ist, ob die Personen aus den verschiedenen Interessengruppen diesen Grundsatz kennen und ob sie ihn als vernünftig, notwendig und rechtlich zwingend beurteilen).

10.3.3. Erfassung der notwendigen Merkmale gewohnheitsrechtlicher aakG

Die messbaren Komponenten dieser Merkmale sind einerseits tatsächliche Verhaltensweisen (objektive Tatsachen) der Bilanzverfasser und andererseits Auffassungen von Bilanzverfassern und -adressaten (subjektive Tatsachen). Die schweizerische Rechtsliteratur empfiehlt zur Erfassung der Tatsachen des Gewohnheitsrechts die verschiedensten Erkenntnismittel: z.B. Gerichtsurteile, Zeugenaussagen, Literatur, Äusserungen und Handlungen beteiligter Kreise, Äusserungen der mit dem Recht vertrauten Lokalbehörden, Expertisen, Erhebungen und Meinungsforschungen[15]. Weil jedoch die Tatsachen selbst und nicht nur Vermutungen darüber ermittelt werden müssen, kommen praktisch nur die Methoden der empirischen Sozialforschung[16], insbesondere die Methode der Repräsentativbefragung[17], in Betracht.

15 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 241; Liver, Art. 5 N 102 ff.; Käfer, N 6.197; Béguelin, S. 20 ff. und 110 ff.

16 Dies sind Methoden zur Erfassung gesellschaftlicher Tatsachen. Sie sind den von den Naturwissenschaften geprägten Forderungen der Exaktheit und Objektivität verpflichtet. Kriterien wie das der Verifizierbarkeit oder Falsifizierbarkeit von Aussagen, der Quantifizierbarkeit, der Wiederholbarkeit – also weitgehende Unabhängigkeit von den subjektiven Momenten der Forschung – spielen dabei eine wesentliche Rolle (HWS, S. 419 ff.).

17 Vgl. dazu HWS, S. 422 f. und 425 ff.

10.3.4. Gesamtbeurteilung

Nach der Erfassung der notwendigen Merkmale gewohnheitsrechtlicher aakG muss beurteilt werden, ob sie in genügendem Ausmass vorhanden sind, damit von einem aakG gesprochen werden kann. Hiezu müssen folgende Fragen beantwortet werden:

1. Welcher Prozentsatz der befragten Buchführungspflichtigen muss den Grundsatz anwenden?
2. Wie lange muss der Grundsatz bereits angewandt worden sein?
3. Welchen Bekanntheitsgrad muss der Grundsatz haben?
4. Welcher Prozentsatz der befragten Bilanzverfasser und -adressaten muss den Grundsatz als vernünftig, notwendig und rechtlich zwingend betrachten?

Auf diese Einzelfragen geben sowohl die Rechtswissenschaft als auch das Bundesgericht keine Antwort. Es ist aber ohne weiteres möglich, Minimalwerte bezüglich dieser Fragen zu fixieren. Imboden/Rhinow zum Beispiel legen die Mindestdauer für die Übung auf 10 Jahre fest[18]. Auch für die Verbreitung der Übung und für die Rechtsüberzeugung könnten Minimalwerte gesetzt werden. Denkbar wäre beispielsweise, dass 75% der befragten Bilanzverfasser einen Grundsatz während 10 Jahren ununterbrochen angewandt haben müssen und dass 75% der repräsentativ befragten Bilanzverfasser und -adressaten, denen dieser Grundsatz bekannt ist[19], ihn sowohl als vernünftig wie auch als notwendig und rechtlich zwingend zu betrachten haben.

Die Minimalwerte können indessen nicht ohne Willkür festgelegt werden. Es ist deshalb verständlich, dass das Bundesgericht keine solchen Werte festlegen will und dass es in einer Gesamtbeurteilung die verschiedenen erfassten Merkmale summarisch zu bewerten versucht. Mit grossem Ermessen berücksichtigt es dabei die subjektiven Tat-

18 Imboden/Rhinow, S. 47.

19 Der Bekanntheitsgrad dürfte vernachlässigt werden, wenn nachweisbar ist, dass die Bilanzverfasser und -adressaten Gelegenheit hatten, sich über den fraglichen Grundsatz zu orientieren (z.B. aus der Finanzpresse) und sich danach eine Meinung darüber zu bilden. Vgl. zum Problem der Bekanntmachung einer Übung Höhn, Gewohnheitsrecht S. 52.

sachen stärker als die objektiven: "Je durchschlagender die Rechtsüberzeugung ist, auf der die Übung beruht, und je weniger sie in schutzwürdige Interessen eingreift, umso weniger strenge Anforderungen sind an ihre Dauer zu stellen"[20]. Bei einer solchen Gesamtbeurteilung wird die Feststellung von gewohnheitsrechtlichen aakG indessen nicht weniger zweifelhaft und fragwürdig als mit dem Setzen von Minimalwerten.

Die Fragwürdigkeit beider Feststellungsmethoden von Gewohnheitsrecht ist zum Teil durch die unscharfe Fassung des Begriffes "Gewohnheitsrecht" bedingt. Solange dieser Begriff nicht genauer umschrieben werden kann, bleibt es unmöglich, gewohnheitsrechtliche Normen zweifelsfrei festzuhalten. Bis dahin dürfen aber aakG nur mit grösster Zurückhaltung als Normen des Gewohnheitsrechts anerkannt werden.

11. Ermittlung von aakG im Lückenbereich

Weil nur wenige aakG kodifiziert sind oder eindeutig als Gewohnheitsrecht bestätigt werden können, müssen diese praktisch immer mit Hilfe der Rechtsfindung ermittelt werden. Dies folgt aus der Rechtsnatur des Verweises auf die aakG. Dieser Verweis ist eine Lücke intra legem. Fehlen gewohnheitsrechtliche Grundsätze zur Schliessung dieser Lücke oder sind sie nicht feststellbar, so müssen die fehlenden Grundsätze durch die Rechtsfindung geschaffen werden.

11.1. Rechtsfindung nach Art. 1 Abs. 2 ZGB (gesetzgeberische Methode der Rechtsfindung)

Bei Fehlen von Gesetzes- und Gewohnheitsrecht verweist Art. 1 Abs. 2 ZGB den Richter auf den Weg der Rechtsfindung. Er soll "nach der Regel entscheiden, die er als Gesetzgeber aufstellen würde". Damit

20 BGE vom 17. Juni 1953 i.S. Billeter, zit. nach Béguelin, S. 82. Vgl. auch Imboden/Rhinow, S. 47; Ziff. 10.3.1.

werden andere Methoden der Rechtsgewinnung abgelehnt[1] oder in bestimmte Schranken gewiesen[2].

Art. 1 Abs. 2 ZGB weist den Richter an, eine Regel aufzustellen, "d.h. eine generelle und abstrakte Norm, unter die er den individuellen und konkreten Sachverhalt zu subsumieren hat"[3]. Er hat vorerst in einem ersten Schritt die für die generell-abstrakte Regelung massgebenden Interessengegensätze zu erforschen[4]. Anschliessend folgt als Hauptaufgabe die kritische Wertung dieser Interessen und daraus die Ableitung der Regel. Dabei hat sich der Richter von bestimmten Gesichtspunkten leiten zu lassen. Einerseits muss er die praktischen Bedürfnisse und die Bedingungen der Verkehrssicherheit beachten. "Die aufzustellende Regel soll zweckmässig sein und den Anforderungen des Lebens entsprechen"[5]. Andererseits muss er ethischen Überlegungen folgen. "Die vom Richter postulierte Lösung muss gerecht, der Sittlichkeit gemäss, dem richtigen Recht entsprechend sein"[6]. Zudem muss sich die Lösung harmonisch in das die Lücke umschliessende geltende Recht einfügen lassen; sie muss sich an den Geist und an die Interessenregelung des geltenden Rechts anlehnen[7].

Als Hilfsmittel bei der Rechtsfindung hat der Richter nach Art. 1 Abs. 2 ZGB sowohl die bewährte Lehre und Überlieferung, als auch – gemäss neuerer Auffassung[8] – die Rechtsvergleichung zu beachten.

Die Ableitung der Regel aufgrund der gesetzgeberischen Interessenwertung erfolgt grundsätzlich nach teleologischen Gesichtspunkten. Historische Überlegungen treten zurück. Im Bereiche der freien Rechtsfindung kann der Richter auf die Veränderungen von Realien und auf

1 Die Richter haben nicht immer diese Methode der Rechtsfindung angewandt. Zuweilen haben sie auch auf andere Methoden der Rechtsfindung – insbesondere interpretatorische Methoden und Tatbestandsfiktionen – zurückgegriffen (vgl. Meier-Hayoz, Richter S. 203). Das rechtfertigt diese Methoden jedoch keineswegs, sondern widerspricht dem Art. 1 Abs. 2 ZGB, der den Richter auf die gesetzgeberische Methode der Rechtsfindung verpflichtet.

2 Meier-Hayoz, Art. 1 N 41 und 317.

3 Meier-Hayoz, Art. 1 N 318.

4 Germann, Probleme S. 160; Meier-Hayoz, Art. 1 N 320.

5 Gmür, Die Anwendung des Rechts nach Art. 1 des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Bern 1908 S. 108 (zit. nach Meier-Hayoz, Richter S. 80).

6 Meier-Hayoz, Richter S. 80; Germann, Probleme S. 160 ff.

7 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 351 f.

8 Vgl. Meier-Hayoz, Richter S. 275 und Art. 1 N 360 ff.

neue Werturteile (die sich z.B. in laufenden Gesetzesrevisionen ankündigen) Rücksicht nehmen[9].

11.2. Ermittlung der aakG nach der gesetzgeberischen Methode der Rechtsfindung

Nach dieser Methode müssen die einzelnen aakG grundsätzlich teleologisch ermittelt werden. Sie sind aus den Informationsaufgaben (Dokumentations- und Rechenschaftsaufgaben)[10] der Buchführung abzuleiten. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten nicht neue Buchführungsregeln geschaffen, sondern es sollte auf bekannte Regeln bestehender Buchführungskonzeptionen zurückgegriffen werden. Die für die teleologische Ermittlung der Grundsätze massgebenden Informationsaufgaben sind aus der Interessenregelung herzuleiten, die dem Gesellschafts- und Buchführungsrecht zugrunde liegt.

11.2.1. Ermittlung der Interessen und der Informationswünsche

Bei der Ermittlung eines aakG für eine offene Buchführungsfrage (z.B. die Frage der Bilanzgliederung bei der AG) muss mit der Feststellung der auf diese Frage bezogenen Interessen und Interessengegensätze begonnen werden. Das Vorgehen entspricht dabei nicht genau demjenigen der teleologischen Analyse des Begriffs "Grundsätze der Buchführung". Nicht die allgemeine Interessenlage im Bereiche der Buchführung[11], sondern die spezielle Interessenlage in bezug auf die zur Diskussion stehende offene Buchführungsfrage ist herauszuarbeiten. Die Besonderheiten, die sich beispielsweise aufgrund der Unternehmungsform, der Grösse der Unternehmung und der Branche ergeben, sind dabei zu berücksichtigen.

Anschliessend müssen die auf die offene Buchführungsfrage bezogenen Informationsvorstellungen der sich gegenüberstehenden Interessengruppen erforscht werden. Die einzelnen Vorstellungen sind für jede Gruppe nach ihrer Wichtigkeit einzuordnen.

9 Meier-Hayoz, Richter. S. 167.
10 Vgl. Ziff. 5.3.2.
11 Vgl. Ziff. 5.3.1.

11.2.2. Wertung der Interessen

Von der Wertung der Interessen der Konfliktparteien, d.h. von der Entscheidung über die Prioritätsordnung der Interessen, hängt die Bestimmung der Informationsaufgaben ab, aus denen die einzelnen aakG abzuleiten sind. Die Wertung der Interessen ist somit der bedeutendste Schritt bei der Ermittlung der aakG.

Die Wertung der Interessen nach der Methode der gesetzgeberischen Rechtsfindung darf allerdings nicht frei durchgeführt werden[12]. Sie muss sich an die Wertungsurteile des Gesellschafts- und Buchführungsrechts halten[13]. Diese in der teleologischen Analyse kurz skizzierten allgemeinen Wertungsurteile sind für die zur Diskussion stehende offene Buchführungsfrage zu konkretisieren. Dabei sollten verschiedene Gesichtspunkte berücksichtigt werden.

a) Änderungen im Wertungsurteil

Die noch laufende Aktienrechtsrevision und noch mehr die bereits abgeschlossenen Reformen ausländischer Aktiengesetze zeigen, dass die Interessen der Konfliktparteien in Buchführungsfragen heute anders als zur Zeit der Revision des OR von 1936 gewertet werden. So sollen nach dem Entwurf zum neuen Aktienrecht z.B. die Informationswünsche der Aktionäre stärker berücksichtigt werden. Zum Schutze ihrer Interessen sollen der Verwaltung (Bilanzverfasser bei der AG) zudem detailliertere Rechenschaftspflichten auferlegt werden[14]. Diese Änderungsvorschläge folgen damit zögernd den sehr viel weitergehenden Vorstellungen neuerer ausländischer Aktiengesetze[15]. Die sich abzeichnenden Änderungen im Wertungsurteil sind bei der Ermittlung von aakG nicht als fertige Lösungen zu übernehmen. Sie sind jedoch entsprechend ihrem Gewicht zu berücksichtigen.

12 Meier-Hayoz, Richter S. 81.
13 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 351.
14 Vgl. Zwischenbericht, S. 20 und 39 ff.; Ziff. 6.2.
15 Vgl. Zwischenbericht, S. 37 und 21 ff.

b) Änderungen bei den realen Gegebenheiten

Anlass zur Reform der Aktiengesetze waren tiefgreifende Veränderungen bei den realen Gegebenheiten. Als wichtigste Änderung wurde die Machtverschiebung von den Eigentümern auf die Verwaltung der AG bezeichnet. Mit den Reformen versuchten die verschiedenen nationalen Gesetzgeber, die sich aus dieser Machtverschiebung ergebenden Probleme teilweise zu lösen[16].

Weil diese Machtverschiebung vor allem bei den Publikumsaktiengesellschaften und nicht bei den personenbezogenen Aktiengesellschaften eingetreten ist, darf die Wertung der Interessen bei den grossen Gesellschaften nicht gleich vorgenommen werden wie bei den kleinen.

Das Gebot der Beachtung von Veränderungen der realen Gegebenheiten beim Wertungsurteil im Ermittlungsverfahren für die aakG enthält zugleich das Postulat, die Interessenwertung differenziert nach der Grösse der Unternehmung vorzunehmen. Als Ergebnis müssten sich schliesslich nach Unternehmungsgrössenkategorie abgestufte aakG ergeben.

c) Ethische Gesichtspunkte

Die Rechtswissenschaft fordert vom Richter, dass er bei der Interessenabwägung im Rahmen der Rechtsfindung die "Gebote der Gerechtigkeit", das "allgemeine Wohl" oder die "Idee des richtigen Rechtes" beachtet[17]. Sie vermag ihm jedoch nicht zu sagen, wie sich diese Gesichtspunkte im konkreten Wertungsfalle auswirken; "was richtig ist, lässt sich nicht allgemeingültig festlegen; sagen lässt sich immer nur, was unter bestimmten Gegebenheiten objektiv richtig ist, nämlich bezogen auf die am Ort und zur Zeit des Gesetzeserlasses (oder der Lückenfüllung) bestehenden Verhältnisse"[18].

Es kann somit auch nicht allgemein festgehalten werden, wie sich die ethischen Gesichtspunkte bei der Interessenabwägung im Bereiche offener Buchführungsfragen auswirken. Was gerecht, was richtig ist, muss für jede einzelne offene Buchführungsfrage unter Würdigung der besonderen Gegebenheiten beurteilt werden.

16 Vgl. Zwischenbericht, S. 37.
17 Vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 328 ff.
18 Meier-Hayoz, Art. 1 N 330.

11.2.3. Teleologische Ableitung der aakG unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit

Die Rechtssicherheit verlangt durchführbare und leicht feststellbare Lösungen der offenen Rechtsfragen[19]. Dieses allgemeine Postulat gilt auch für die Lösungen der offenen Buchführungsfragen. Die Lösungen müssen von den Buchführungspflichtigen leicht erkennbar und anwendbar sein. Dies können sie nur, wenn sie auf den Ausbildungsstand der Buchführungsfachleute und auf die im Handelsbrauch, in der Natur der Sache und der Verkehrsanschauung verankerten Bilanzkonzeptionen abgestützt sind.

Die Handelsbilanzen der kaufmännischen Praxis bestehen zum grossen Teil aus Handelsbräuchen, die betriebswirtschaftliche Unternehmungsbilanz enthält insbesondere Regeln aus der Natur der Sache und die betriebswirtschaftlichen Lehren zur handelsrechtlichen Bilanz umfassen vor allem Regeln der Verkehrsanschauung[20]. Den drei Gruppen von Bilanzen liegen sehr unterschiedliche Konzeptionen zugrunde. Die Handelsbilanzen sind innerhalb eines weiten gesetzlichen Rahmens den Interessen der Bilanzverfasser verpflichtet. Sie entsprechen somit bezüglich der Informierung der Bilanzadressaten und der Ausschüttungsregelung weitgehend den Interessen der Bilanzverfasser[21]. Die Unternehmungsbilanzen sind – losgelöst vom Problem der Interessenregelung zwischen Bilanzverfassern und -adressaten – der objektiven Erfassung der finanziellen Situation der Unternehmung verpflichtet; sie allein vermögen "einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes" zu vermitteln, wie es Art. 959 OR verlangt. Die betriebswirtschaftlichen Lehren zur handelsrechtlichen Bilanz schliesslich, leiten die Regeln der Buchführung aus den von ihnen interpretierten gesetzlichen Zwecken der Buchführung ab.

Bei der Lösung der offenen Buchführungsfragen ist im Interesse der Rechtssicherheit auf bekannte Regeln des Handelsbrauchs, der Natur der Sache und der Verkehrsanschauung zurückzugreifen. Soll vor allem das Interesse an einer möglichst objektiven Information über die finanzielle Situation der Unternehmung geschützt werden, so ist die entsprechende Regel aus der Natur der Sache heranzuziehen. Im Falle, wo in erster Linie die Interessen, die eine Abweichung von dieser objek-

19 Meier-Hayoz, Art. 1 N 332 ff.
20 Vgl. Ziff. 8.
21 Vgl. Ziff. 5.4.

tiven Information verlangen, zu schützen sind, ist die Regel des Handelsbrauchs als aakG zu erklären. In jenen Fällen schliesslich, in denen die Verkehrsanschauung der Interessenwertung besser entspricht als die Regeln aus der Natur der Sache bzw. des Handelsbrauchs ist auf diese abzustellen.

11.3. Bedeutung der Lehre und Überlieferung bei der Ermittlung der aakG

Nach Art. 1 Abs. 3 ZGB muss der Richter bei der Rechtsfindung bewährte Lehre und Überlieferung als Hilfsmittel beiziehen. Für die Beantwortung offener Buchführungsfragen zählt als "Lehre" nicht die Rechts-, sondern die Betriebswirtschaftslehre, denn sie allein ist sachlich zuständig. Als "Überlieferung" zählen neben den Gerichtsurteilen vor allem die Handelsbräuche[22].

Soll sich der Richter nun zur Lösung offener Buchführungsfragen der Betriebswirtschaftslehre und der Handelsbräuche bedienen, so heisst dies, dass er die Erkenntnisse über die betriebswirtschaftliche Unternehmungsbilanz und die Handelsbilanzen sowie die betriebswirtschaftlichen Lehren zur handelsrechtlichen Bilanz beiziehen muss.

Er hat dabei von den bestehenden Konzeptionen dieser Bilanzen nur die bewährten zu befolgen. Das Kriterium der Bewährtheit ist dabei nicht historisch, sondern kritisch zu verstehen: "Nicht darauf kommt es an, ob eine Auffassung lange Zeit faktisch allgemein und unangefochten bestanden und nach der Meinung Beteiligter sich bewährt hat, sondern darauf allein, ob sie heute vor kritischer Prüfung im Sinne des Richtigen stichhält"[23]. Richtigkeit bedeutet nun für die Rechtsfindung soviel wie "sachliche Angemessenheit, der Gerechtigkeit und Zweckmässigkeit sowie der Forderung der Rechtssicherheit entsprechend"[24].

Das Kriterium der Bewährtheit verlangt von der Handelsbilanz, von der Unternehmungsbilanz und von den betriebswirtschaftlichen

22 Wenn Übung und Verkehrssitte zur Überlieferung zählen (vgl. Meier-Hayoz, Art. 1 N 468), so gilt dies auch für den Handelsbrauch als Teil der Verkehrssitte.

23 Meier-Hayoz, Art. 1 N 437.

24 Meier-Hayoz, Art. 1 N 436.

Lehren zur handelsrechtlichen Bilanz genau dasselbe wie die Methode der Ableitung von aakG aus dem Wertungsurteil. Diese verschiedenen Bilanzkonzeptionen sollen dazu beitragen, die offenen Buchführungsfragen im Sinne der vom Gesetz geschützten Interessen, bzw. den diesen Interessen zugeordneten Informationsvorstellungen optimal zu beantworten.

Die Berücksichtigung von Lehre und Überlieferung gemäss Art. 1 Abs. 3 ZGB führt bei der Ermittlung von aakG somit zum gleichen Ergebnis wie die Ableitung der aakG aus dem Wertungsurteil gemäss Art. 1 Abs. 2 ZGB.

12. Zusammenfassung

In der vorliegenden Arbeit wurde die Frage untersucht, wie rechtlich verbindliche Grundsätze der Buchführung zur Lösung gesetzlich nicht geregelter Buchführungsfragen, wie z.B. bezüglich der Bilanzgliederung, der Bewertung oder der Periodenzuteilung der Erfolgselemente, zu ermitteln sind. Ausgangspunkt der Untersuchungen bildete der Gedanke, dass der Weg zur Gewinnung der einzelnen Grundsätze durch den Sinn des gesetzlichen Begriffs "allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze" (aakG) und die Rechtsnatur der Grundsätze vorausbestimmt ist. Aus diesem Grunde wurde das Schwergewicht der Untersuchungen darauf gelegt, den rechtlichen Sinn des Begriffs "aakG" herauszuarbeiten und die Rechtsnatur dieser Grundsätze zu ermitteln.

In einem einleitenden ersten Teil wurde dargestellt, wie die aakG in den gesetzlichen Normenkomplex der Rechnungslegung eingebaut sind, welche Aufgaben- und Anwendungsbereiche ihnen zukommen, und welche Vorstellungen über sie bestehen. Die Übersicht über die verschiedenen Vorstellungen, die in bezug auf die Grundsätze der Buchführung bestehen, vermittelte dabei einen Einblick in die Konfusion, die bezüglich des Bestandes rechtlich verbindlicher Grundsätze vorhanden ist.

Die Ursachen dieser Konfusion wurden in der Anwendung unterschiedlicher Ermittlungsmethoden der Grundsätze sowie letztlich in kontroversen Anschauungen über den Sinn und die Rechtsnatur dieser Grundsätze gesehen.

Im zweiten Teil der Arbeit wurde der rechtliche Sinn des Begriffs "aakG" untersucht. Weil dieser Begriff im schweizerischen OR ver-

ankert ist, wurde zu seiner Interpretation die juristische Methode der Auslegung gewählt. Zu diesem Zwecke wurden semantische, systematische, teleologische, realistische und historische Analysen durchgeführt. Besondere Interpretationsprobleme ergaben sich aus der Tatsache, dass das Gesetz neben dem Begriff "aakG" noch die Begriffe "Bücher ordnungsmässig zu führen", "Bilanzgrundsätze" und "Bilanzwahrheit und -klarheit" verwendet. Diese Begriffe mussten ebenfalls durch die Auslegung geklärt und gegenseitig abgegrenzt werden.

Die Auslegung dieser eher vagen gesetzlichen Begriffe ergab, dass der Gesetzgeber sie verwendet, um die rechtliche Regelung der Buchführung flexibel zu gestalten. Mit diesen Begriffen sollen bewährte Grundsätze der laufenden Buchführung und der Bilanzierung -- mit anderen Worten die aakG – zur Lösung der gesetzlich nicht geregelten Buchführungsfragen verbindlich erklärt werden. Die Auslegung zeigte ferner auf, dass die aakG den Zwecken und dem System der gesetzlichen Buchführungsvorschriften untergeordnet sind. Sie haben somit die dem Gesellschafts- und Buchführungsrecht zugrunde liegende Interessenregelung (Ausschüttungs- und Informationsregelung) zu konkretisieren. Zusammen mit den im OR enthaltenen anderen Buchführungsvorschriften sollen die aakG eine planvolle, systematische und zweckmässige rechtliche Ordnung der Buchführung ergeben.

Der gesetzliche Verweis auf die aakG ist in der Praxis indessen nur im Falle der laufenden Buchführung, nicht jedoch im Falle der Jahresabschlussrechnungen wirksam. Dies hat hauptsächlich zwei Gründe. Erstens versuchen die Bilanzverfasser die Interessenkonflikte, die den gesetzlich nicht geregelten Bilanzierungsfragen zugrunde liegen, allein zu ihren Gunsten zu entscheiden. Deshalb anerkennen sie keine Grundsätze der Bilanzierung, welche ihre Bilanzierungsfreiheit einschränken würde. Zweitens liegen den gesetzlichen Begriffen, die auf die aakG bezug nehmen, Widersprüche zugrunde. Diese Widersprüche betreffen vor allem die Fragen, wer zur Bestimmung des Inhaltes der aakG legitimiert ist und nach welcher Methode bei der Inhaltsbestimmung vorzugehen ist. Mit dem Versuch, diese Fragen zu beantworten, stösst die Auslegung an ihre Grenzen.

Im dritten Teil der vorliegenden Arbeit wurde untersucht, welche Rechtsnatur den aakG zukommt. Dabei wurde festgestellt, dass die aakG als Gesetzesnormen, als Normen des Gewohnheitsrechts sowie als Regeln des Handelsbrauchs, der Natur der Sache und der Verkehrsanschauung auftreten können. Die gesetzlichen Verweise auf die aakG selbst sind unbestimmte Rechtsbegriffe oder Generalklauseln und damit

Lücken intra legem. Nach Art. 1 Abs. 2 ZGB sind diese Gesetzeslücken nach Gewohnheitsrecht und, wo ein solches fehlt, durch Rechtsfindung zu schliessen.

Der vierte und letzte Teil der Arbeit zeigte ferner, dass gewohnheitsrechtliche aakG nur in seltenen Fällen entstehen und dass ihre Feststellung wegen der in der Sache begründeten Ungenauigkeit der Umschreibung von Gewohnheitsrecht mit nahezu unlösbaren Problemen verbunden ist. Die Ermittlung von aakG fällt deshalb praktisch mit der Rechtsfindung im Lückenbereich des Buchführungsrechts zusammen. In jenen Fällen, in denen die aakG durch Rechtsfindung zu ermitteln sind, ist somit auch die Ermittlungsmethode vorgegeben. Nach Art. 1 Abs. 2 ZGB ist auf die gesetzgeberische Methode der Rechtsfindung abzustellen.

Nach dieser Methode sind die aakG grundsätzlich teleologisch zu ermitteln. Aus der Interessenregelung des Gesellschafts- und Buchführungsrechts sind vorerst die Informationsaufgaben der Buchführung (Dokumentations- und Rechenschaftsaufgaben) zu ermitteln. Aus diesen Informationsaufgaben sind anschliessend die einzelnen aakG abzuleiten. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten dabei nicht neue Buchführungsregeln geschaffen, sondern es sollte auf Regeln des Handelsbrauchs und der Verkehrsanschauung zurückgegriffen oder es sollte auf die Natur der Sache abgestellt werden. Dies bedeutet, dass die aakG den bewährten Handelsbräuchen und den bewährten Lehren der Betriebswirtschaftslehre zu entnehmen sind.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der rechtliche Sinn des gesetzlichen Verweises auf die aakG darin besteht, die Anwendung bewährter Handelsbräuche und bewährter Lehren der Betriebswirtschaftslehre zur Lösung der gesetzlich nicht geregelten Buchführungsfragen zu legitimieren. "Bewährt" heisst dabei sachlich angemessen, "gerecht" und zweckmässig sowie den Forderungen der Rechtssicherheit entsprechend. Das Kriterium der Bewährtheit verlangt damit von den Handelsbräuchen und den Lehren der Betriebswirtschaftslehre, dass sie dazu beitragen, die gesetzlich und gewohnheitsrechtlich nicht geregelten Buchführungsfragen im Sinne der vom Gesellschafts- und Buchführungsrecht des OR geschützten Interessen, bzw. den ihnen zugeordneten Informationsvorstellungen optimal zu lösen.

Der Weg zur Verbesserung der handelsrechtlichen Rechnungslegung in der Schweiz ist damit vorgezeigt. Die gesetzlich nicht geregelten Fragen des Buchführungsrechts dürfen von den Bilanzverfassern nicht mit dem Hinweis auf fehlende gewohnheitsrechtliche aakG allein nach

deren eigenen Interessen gelöst werden. Diese Fragen sind nach den bewährten Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre und des Handelsbrauchs im Sinne der gesetzlichen Interessenregelung zu beantworten.

Falls die Bilanzverfasser die bewährten Grundsätze der Betriebswirtschaftslehre und des Handelsbrauchs auch in Zukunft nicht genügend beachten sollten, so muss der Gesetzgeber diese bewährten Grundsätze selber zusammenstellen und sie kodifizieren, wenn er der gesetzlichen Interessenregelung des Buchführungs- und Aktienrechts Nachachtung verschaffen will.